Die Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
der juristischen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität
zu Erlangen

vorgelegt von

Josef Weihrauch
Referendar aus Rosenheim

Appr.: 4. Dezember 1930

Dillingen a. D.
Druck: Schwäbische Verlagsdruckerei G. m. b. H., Betrieb Dillingen a. D.

Die Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
der juristischen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität
zu Erlangen

vorgelegt von

Josef Weihrauch
Referendar aus Rosenheim

Appr.: 4. Dezember 1930

Dillingen a. D.

Druck: Schwäbische Verlagsdruckerei G. m. b. H., Betrieb Dillingen a. D.

Referent: Prof. Dr. Max Wenzel

Meinen Eltern!

Literaturverzeichnis

Arndt: Die Verfassung des Deutschen Reichs; Berlin 1911.
Ball: Steuerrecht und Privatrecht; Mannheim 1924.
Becker: Kommentar zur Reichsabgabenordnung; 1925.
Berolzheimer: Das Erbschaftssteuergesetz; München, 1925.
Derselbe: Das Vermögenssteuergesetz vom 10. August 1925; München, 1926.
Beuck: Vermögenssteuergesetz; Berlin 1925.
Bleyer: Das Steuerrecht der bayerischen Gemeinden, Bezirke und Kreise; Ansbach 1925.
Dasselbe mit Nachtrag; Ansbach 1926.
Dasselbe, 3. Aufl., Ansbach 1928.
Boethke u. Arlt: Handbuch des Steuerrechts; Köln, 1926.
Dieselben: Die wichtigsten Steuerreformgesetze 1925; Köln, 1925.
Bredt: Unsere Steuerpolitik; Berlin, 1917.
Brumby-Gattringer: Kommunale Wertzuwachssteuer; Berlin, 1924.
Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts; Berlin, 1927.
Derselbe: Die gesamten Reichssteuergesetze; Mannheim, 1928.
Erdt: Bayerisches Steuerrecht; Cassel, 1926.
Erler: Das Reichsbewertungsgesetz; Berlin, 1926.
Erler-Koppe: Die Rentenbankbelastung; 1924.
Evers: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz; 1923.
Derselbe: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz; 1926.
Fischer: Einführung in die neuen Bestimmungen über die Einkommen- und Körperschaftssteuer mit besonderer Berücksichtigung der Steuerbilanz; Köln, 1926.
Frielinghaus-Sogemeier: Die preußische Gewerbesteuer; Berlin, 1924.
Fuchs: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz; 1925.
Fürnrohr: Die bayerischen direkten Staatssteuergesetze nach der Reform 1918; München, 1918.
Geiler: Die Industriebelastung; Mannheim, 1925.
Haußmann: Kritische Betrachtungen zur neuen Steuerreform; Köln, 1926.
Heilfron: Das Körperschaftssteuergesetz; Mannheim, 1925.
Hensel Albert: Steuerrecht; Berlin, 1924.
Hensel Karl: Zur Rettung unserer Wirtschaft und Finanzen. Grundzüge einer Steuerreform; Ansbach, 1923.
Herkner: Steuernotwirtschaft, Steuerreform und Finanzausgleich; Jena, 1926.
Hog-Arens: Die preußische Gewerbesteuer; Berlin, 1924.
Jacobsen u. Kühne: Vermögenssteuergesetz; Berlin, 1925.
Jahn: Kritik der Steuerlast; Hamburg, 1925.
Kennerknecht: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz; Köln, 1925 u. 1926.
Keßler: Die Kapitalverkehrssteuer; Mannheim, 1925.
Kipp: Komm. zum Erbschaftssteuergesetz; Berlin. 1927 (Schiffersche Sammlung).
Koch: Das Umsatzsteuergesetz in der Neufassung vom 8. 6. 26; München, 1926.
Koch: Die Reichssteuergesetze vom 10. 8. 1925; München, 1925.
Koppe-Ball: Komm. zum Umsatzsteuergesetz; Berlin, 1925.
Kulenkampff: Die neuen Steuergesetze und ihre Bedeutung; Berlin, 1925.
Lange: Die preuß. Hauszinssteuer; Stuttgart, 1925.
Markull: Komm. zum Finanzausgleichsgesetz; Berlin, 1923.

Mirbt: Grundriß des deutschen und preuß. Steuerrechts; Erlangen, 1926.
Mirre: Komm. zum Körperschaftssteuergesetz; Stuttgart, 1926.
Moll: Zur Geschichte der Vermögenssteuern; Leipzig, 1911.
Mrozek: Steuerrechtsprechung in Karteiform (Verlag Dr. Otto Schmidt in Köln).
Nissen: Die bankmäßige Betätigung der Sparkassen; Stuttgart, 1926.
Oehler: Das Recht der öffentlichen Sparkassen; Detmold, 1921.
Ott: Das Grunderwerbsteuergesetz; Stuttgart, 1925.
Ott: Das Grunderwerbsteuergesetz in der neuen Fassung vom 11. 3. 1927; 3. Aufl., Stuttgart, 1927.
Pißl u. Koppe: Komm. zum Einkommensteuergesetz; 1926.
Popitz: Komm. zum Umsatzsteuergesetz; Berlin, 1920 ff.
Popitz-Kloß-Grabower: Komm. zum Umsatzsteuergesetz; Berlin, 1928.
v. Proebst: Die Verfassung des Deutschen Reiches; München, 1913.
Raab: Die bevorstehende Steuerreform; Essen, 1925.
Rausse: Rechtsnatur und Durchführung der Steuerpflichten der Gebietskörperschaften nach neuem Reichssteuerrecht; Diss. Münster, 1926.
Ringelmann-Mühlfeld: Komm. zum Bayer. Gewerbsteuergesetz 2. Aufl.; München, 1927.
Ritschl: Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung; Bonn, 1925.
Rosendorff: Komm. zum Körperschaftssteuergesetz; Berlin, 1925.
Schönberger: Reichstagswahl und Reichsverfassung; Ansbach, 1913.
Staudinger: Komm. zum BGB. 1928.
Stenger: Steuerwesen in Bayern; München-Gladbach, 1918.
Stölzle: Kapitalertragsteuer; Berlin, 1922.
Strutz: Steuer- und Finanzpolitik; München, 1919.
Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts; Berlin, 1924.
Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts; Berlin, 1927.
Sukow: Die preuß. Grundsteuer; Berlin, 1923; mit Nachträgen.
Vetel: Die Kapitalverkehrssteuer; Stuttgart, 1925.
Wille-Wolfbauer: Die Obligationensteuer; München, 1924.
Wrzeszinsky: Das Vermögenssteuergesetz; Berlin, 1925.
Zimmermann: Das Vermögenssteuergesetz; Stuttgart, 1925.

Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs.
Bayer. Gesetz- und Verordnungsblatt.
Deutsche Juristenzeitung.
Deutsche Steuerzeitung.
Deutscher Großhandel.
Deutsches Steuerblatt.
Fischers Zeitschrift für Verwaltungsrecht.
Jahrbuch des öffentlichen Rechts.
Juristische Rundschau.
Juristische Wochenschrift.
Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht.
Neueste Rechtssätze des Reichsfinanzhofs.

Praktische Rundschau des Hansabundes in allen Steuer-, Rechts- und Wirtschaftsfragen.
Reichsgesetzblatt.
Reichsministerialblatt.
Reichssteuerblatt.

Steuerarchiv.
Steuer und Wirtschaft.
Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht.
Zeitgemäße Steuerfragen.
Zeitschrift für öffentliches Recht.
Zentralblatt für das Deutsche Reich.

Bayer. Staatszeitung.
Berliner Tageblatt.
Frankfurter Zeitung.
Münchener Neueste Nachrichten.
Reichsanzeiger.
Vorwärts.
Vossische Zeitung.

Amtliche Entwürfe zu den behandelten Steuergesetzen mit Bezründungen.

Drucksachen des Reichsrags, soweit einschlägig.
Stenographische Berichte über die Reichstagsverhandlungen, soweit einschlägig.

Einleitung

Die deutsche Wirtschaft kämpft seit dem Kriege hart um ihren Bestand. Ihre Hauptsorge ist die Erhaltung ihrer Konkurrenzfähigkeit auf dem Auslands- und Inlandsmarkte. Dort wirkt sich insbesondere aus die starke Belastung der gesamten einheimischen Produktion durch öffentliche Abgaben sozialer und insbesondere steuerlicher Art, hier aber die fortschreitende Sozialisierung. Diese letztere Erscheinung ist durch die allgemeine steuerliche Bevorzugung der öffentlichen Veranstaltungen ganz wesentlich gefördert worden. Was ist daher auch natürlicher, als der Kampf der freien Wirtschaft gegen diese Einseitigkeit der Steuergesetzgebung, die ihr das Dasein erschwert, dem Staate aber bedeutende Einnahmequellen verschlossen hält?

Dieser Kampf hat — wenigstens teilweise — Erfolg gehabt. Die Entwicklung der Besteuerung der öffentlichen Hand ist in den nachstehenden Ausführungen angedeutet. Daß sie noch lange nicht abgeschlossen ist, liegt auf der Hand. Den in seinen Auswirkungen bedeutsamsten Schritt — die Einbeziehung auch der Versorgungsbetriebe in den Kreis der Steuerpflichtigen — hat der I. Entwurf zu dem gegenwärtig geltenden Körperschaftssteuergesetz vom 10. 8. 25 sowie der I. Entwurf zum neuen Vermögenssteuergesetze versucht. Diesem Plan standen aber nicht nur die Vertreter der parlamentarischen Linken, sondern auch die der hauptsächlich betroffenen Gemeinden und namhafte Wirtschaftspolitiker ablehnend gegenüber. Den Erwägungen, die von letzteren angestellt wurden (Fußnote: vgl. Dr. Pinner, Auff. im Berliner Tageblatt vom 21. 2. 25), ist eine gewisse Berechtigung nicht abzusprechen. Denn daß die Heranziehung der öffentlichen Unternehmungen zu Steuern zur Heraufsetzung der Tarife dieser Betriebe führen mußte, die naturgemäß wieder die unteren und mittleren Einkommensstufen relativ stärker treffen mußte als die hohen Einkommen, liegt nahe.

Der I. Entwurf wurde denn auch nicht Gesetz. Wohl aber wurde die Abstrahierung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen von den öffentlich-rechtlichen Körperschaften, denen sie angehören — in Anlehnung an das Gesetz zur Aufbringung der Industriebelastung (FN.: vgl. die folgenden Ausführungen darüber) — und ihre gesonderte steuerliche Behandlung, wenn auch nicht allgemein, durchgeführt. Damit ist zweifellos die Grundlage geschaffen, auf der ein weiterer Ausbau der Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen in einzelnen Beziehungen möglich ist.

I. Abschnitt.

§ 1.

Begriff:

1. Eine scharfe Unterscheidung zwischen Betrieben und Verwaltungen ist schwer zu treffen. Jedenfalls wird es sich um Unternehmungen handeln müssen, die innerhalb des gesamten Tätigkeitsgebietes der öffentlichen Körperschaft nur ein bestimmt abgegrenztes Gebiet zum Gegenstande haben und deren Leitung gegenüber den sonstigen Verwaltungsabteilungen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet ist. Bei einem kompliziert aufgebauten, vertikal und horizontal gegliederten Unternehmen wird sich nur auf Grund der gemäß § 7 des Körperschaftssteuergesetzes(KStG.) erlassenen Durchführungsverordnung (KStDV.) entscheiden lassen, ob es als Einzelbetrieb oder als eine Mehrheit von solchen aufzufassen ist. Diese Frage kann bei verschiedenartiger Rentabilität der einzelnen Betriebszweige steuerlich von großer Bedeutung sein. Die beiden Bezeichnungen „Betriebe" und „Verwaltungen" lassen eine weite Auslegung zu, und es liegt nahe, daß der Gesetzgeber sie deshalb nebeneinander gestellt hat, um die Möglichkeit zu geben, die Steuerpflicht auf möglichst viele Veranstaltungen der öffentlichen Körperschaften zu erstrecken.

„Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind Einrichtungen dieser Körperschaften zur Produktion von Dienstleistungen oder Gütern für sich oder für ihre Angehörigen oder für die Angehörigen anderer öffentlicher Körperschaften."[1]) Diese Definition, die im Handbuche des Steuerrechts aufgestellt ist, läßt an Klarheit wohl zu wünschen übrig. Es ist schwer zu erraten, wer unter „Angehörigen anderer öffentlicher Körperschaften" alles gemeint ist. Man denke nur an ein städtisches Elektrizitätswerk, das sich bei Annahme von Installationsaufträgen in der Regel durchaus nicht auf die Angehörigen der Stadtgemeinde beschränkt und das Installationsmaterial, Beleuchtungskörper usw. schlechterdings an jedermann verkauft. Ein Schlußpunkt nach dem Worte „Gütern" hätte den Wert der Begriffsbestimmung kaum beeinträchtigt.

Es ist nicht einzusehen, daß der Begriff „Betrieb" im Zusammenhang mit öffentlichen Körperschaften eine andere Bedeutung haben soll,

[1]) Vgl. Boethke-Arlt, Handbuch des Steuerrechts 1926 S. 412, Anm. 10 zu § 2 Ziff. 3 KStG.

als im gewöhnlich gebrauchten Sinne. Das Gesetz selbst gibt keinen Anhaltspunkt für eine solche Auffassung, wenn es auch keine eigene Begriffsbestimmung bringt.

Auch der Reichsfinanzhof scheint keinen besonders gearteten „Betrieb im Sinne des § 2 Nr. 3 KStG." anzuerkennen; denn in einer Entscheidung zu der angezogenen Gesetzesstelle führt er aus:[2]) „Allgemein wird man als Betrieb auffassen können einen Inbegriff fortdauernder wirtschaftlicher Verrichtungen, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängen und eine funktionelle Einheit bilden, innerhalb der Gesamtbetätigung aber sich als etwas besonderes herausheben müssen; es muß sich bei dem Betrieb um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichem Gewichte handeln, so etwa, daß auch eine einzelne Person als Inhaber gedacht werden kann."

Gerade dieser letzte Gedanke schließt die Annahme einer Eigenart bei dem Betriebe einer öffentlichen Körperschaft aus.

Der Begriff „Betrieb" ist außerordentlich vieldeutig; denn man kann jede Tätigkeit „betreiben" und als „Betrieb" bezeichnen, auch die Verwaltung. Der Ausdruck „Verwaltungsbetrieb" ist sogar ganz gebräuchlich.

Wie ein Betrieb beschaffen sein muß, damit er als „Betrieb i. S. des § 2 Nr. 3 KStG." anzusprechen ist, bestimmt sich nach der gemäß § 7 Abs. 2 KStG. erlassenen Durchführungsverordnung.

2. Das Wort „Verwaltung" in diesem Sinne ist einer noch weiteren Auslegung fähig als „Betrieb". Denn damit eine Veranstaltung als Betrieb von einer öffentlichen Körperschaft anzusehen ist, muß er ihr allein gehören oder unterstehen.[3]) Ein gemischt-wirtschaftlicher Betrieb, an dem öffentlich-rechtliche und private Inhaber beteiligt sind, erfüllt diese Bedingung nicht. Der Begriff „Betrieb" bezieht sich also auf das Gesamtobjekt der Unternehmung. Der Ausdruck „Verwaltung" dagegen ist mehr subjektiv gerichtet. Einer „Verwaltung" kann z. B. die Beaufsichtigung mehrerer Betriebe, aber auch die Geschäftsführung hinsichtlich der Beteiligung der öffentlichen Körperschaft an gemischt-wirtschaftlichen Betrieben obliegen.

Das „Handb. d. Steuerrechts" (a. a. O.) gibt folgende Begriffsbestimmung: „Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind Einrichtungen dieser Körperschaften zur Erfüllung eines abgegrenzten Teiles der ihnen obliegenden oder freiwillig von ihnen übernommenen Aufgaben." Zum mindesten hinsichtlich der freiwillig von den öffentlichen Körperschaften übernommenen Aufgaben läßt sich dasselbe auch von den „Betrieben" sagen. Befriedigend ist diese Definition keinesfalls.

Weder das Gesetz noch die Rechtsprechung haben versucht, den Begriff der „Verwaltung" festzulegen, sodaß die Feststellung, wann die

[2]) RFH. I Aa 644/29 vom 22. 10. 29.
[3]) Vgl. Evers in „Steuer und Wirtschaft" (StuW.) Jhrgg. 1926 Sp. 224.

Voraussetzungen für das Vorliegen einer „Verwaltung" i. S. des § 2 Nr. 3 KStG. gegeben sind, ausschließlich der vom Reichsminister der Finanzen (RMdF.) mit Zustimmung des Reichsrats gemäß § 7 KStG. erlassenen Durchführungsverordnung zum Körperschaftssteuergesetz[4]) überlassen blieb. Auch diese Verordnung enthält keine Begriffsbestimmung, die Abgrenzung der steuerpflichtigen und steuerfreien Betriebe und Verwaltungen ist rein kasuistisch geregelt.

3. Schließlich entsteht noch die Frage, ob der Begriff „Betriebe oder Verwaltungen beschränkt sein soll auf die Fälle, in denen die öffentliche Körperschaft auftritt als Mitunternehmerin an einem gewerblichen[5]) Betriebe, oder auch auszudehnen ist auf Fälle, in denen eine rein kapitalistische Beteiligung vorliegt — sei es in Form des Besitzes von Anteilen einer Erwerbsgesellschaft i. S. des Körperschaftssteuergesetzes, sei es in der Form einer stillen Beteiligung oder einer bloßen Darlehnsgewährung an den Inhaber des Unternehmens.

Für den Fall der völligen Beherrschung einer Erwerbsgesellschaft durch den Besitz aller Anteile oder in einer anderen Rechtsform, die das ausschließliche Zufließen der Erträge des Unternehmens an die öffentlich-rechtliche Körperschaft zur Folge hat, ist die Gleichstellung des Unternehmens mit den Betrieben und Verwaltungen durch § 2 S. 2 KStG. ausdrücklich vorgeschrieben. Dagegen besteht kein Anlaß, eine bloße Kapitalbeteiligung an einer Erwerbsgesellschaft oder eine stille Beteiligung oder eine Darlehensgewährung als Betrieb oder Verwaltung i. S. des § 2 Nr. 3 KStG. zu behandeln. Es handelt sich dann um gemischt-wirtschaftliche Betriebe.

II. Abschnitt.

§ 2.

Das Gesetz über die gegenseitigen Besteuerungs-Rechte des Reichs, der Länder und Gemeinden

(Besteuerungsgesetz v. 10. August 1925.)[6])

Die Bezeichnung dieses Gesetzes ist an sich zu eng, denn es regelt nicht nur das gegenseitige Besteuerungsrecht der genannten Körperschaften, sondern auch die gegenseitige Gebühren- und Beitragspflicht. Die beiden letzteren Gebiete scheiden für unsere Betrachtung aus. Aber auch dann ist der Rahmen noch ein weiterer, als er hier gesteckt werden soll.

---

[4]) KStDV. v. 17. 5. 26, RGBl. I S. 244.

[5]) Vgl. § 29 Ziff. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG.).

[6]) RGBl. I S. 252 unter Berücksichtigung der Aenderungen zu den §§ 8, 9 und 10 durch das Gesetz über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. 3. 1926 (RGBl. I S. 185); in Kraft seit 1. 10. 25 mit Ausn. der §§ 8 und 9 s. III.

Doch ist es notwendig, kurz die Entwicklung zu verfolgen, die schließlich zur Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen geführt hat.

I.

Die alte Reichsverfassung bestimmte genau die Einnahmequellen, die dem Reiche zur Deckung seiner Ausgaben zur Verfügung standen:[7]) Die etwaigen Ueberschüsse der Vorjahre, sowie die aus den Zöllen, den gemeinschaftlichen Verbrauchssteuern und aus dem Post- und Telegraphenwesen fließenden Einnahmen. Ferner hatten die außerhalb der gemeinschaftlichen Zollgrenzen liegenden Gebiete zu den Ausgaben des Reichs durch Zahlung eines Aversums beizutragen.[8]) Erst insoweit, als die erwähnten Einnahmen nicht zur Deckung der Ausgaben hinreichten, kam die Ergänzung der Einnahmen durch die Zahlung von Matrikularbeiträgen seitens der einzelnen Bundesstaaten in Betracht. Diese Beiträge wurden nach Maßgabe der Bevölkerungsziffer der Bundesstaaten erhoben und wurden bis zur Höhe des budgetmäßigen Betrages durch den Reichskanzler ausgeschrieben. Dabei war bemerkenswert, daß dieser Zustand nur Geltung haben sollte, „solange Reichssteuern nicht eingeführt sind.“[9]) Praktisch überdauerte dieses Beitragssystem aber das alte Reich. Die Erhebung des Wehrbeitrags sowohl wie die der verschiedenen Kriegsabgaben und des Reichsnotopfers[10]) kann man nicht als Einführung von Reichssteuern ansprechen, handelte es sich dabei doch stets um einmalige Abgaben vom Vermögen, nicht aber um laufende Steuern.

II.

Trotzdem es aber bis zur großen Finanzreform von 1919 im wesentlichen bei dem eben dargestellten System verblieb, fehlte es doch schon Jahre vor Beginn des Krieges nicht an Bestrebungen, auch dem Reiche finanzielle, womöglich steuerliche Verpflichtungen gegenüber den Bundesstaaten und den Gemeinden aufzuerlegen.

Das Reichseigentumsgesetz vom 11. April 1911 untersagte zwar in seinem § 2 die Heranziehung des Reiches zu Staatssteuern schlechthin. Doch verfochten verschiedene Staatsrechtslehrer [11]) in Auslegung des § 2 Abs. 2 des Reichseigentumsgesetzes v. 25. Mai 1873 die Zulässigkeit der Besteuerung des Reichs durch die Gliedstaaten. Dem gegenüber vertrat jedoch die Reichsregierung[12]) die Ansicht, daß das Reich, welches die Gesamtheit der Bundesstaaten zur politischen Einheit zusammenfasse, vermöge dieser staatsrechtlichen Stellung nicht ohne seinen Willen durch die Gesetzgebung eines Bundesstaates verpflichtet werden könne.

---

7) Art. 70 der Reichsverfassung v. 16. 4. 1871.

8) Art. 38 Abs. 3 d. RV. v. 16. 4. 1871.

9) Art. 70 d. RV. v. 16. 4. 1871.

10) Ges. über d. RNO. v. 31. 12. 1919, RGBl. S. 2189.

11) Vgl. Seydel „Das Deutsche Reich als Privatrechtssubjekt“ Bd. 7. S. 236; Laband, „Staatsrecht“ Bd. 4 S. 114, 4, 3; Gg. Mayer, „Staatsrecht“, § 26 u. a.

12) Drucksache des Reichstags 1874/75 Nr. 22.

Wohl aber mußte auch von Seiten des Reichs im Laufe der Zeit zugegeben werden, daß eben durch die vollkommene Freistellung aller reichseigenen Betriebe und Verwaltungen von allen Steuern und Abgaben die Gemeinden, in denen sich größere Reichsbetriebe befanden, einerseits durch größere Aufwendungen ganz besonders belastet wurden, andererseits aber sehr erheblicher Steuereingänge verlustig gingen.

Um diesen Mißstand, den der Abgeordnete Ahlhorn eingehend nachzuweisen versuchte,[13]) einigermaßen zu beseitigen, wurde das Reichsbesteuerungsgesetz von 1911 geschaffen.[14].) Dieses Gesetz erklärte in seinem § 1 das Reich für gebührenpflichtig und begründete in § 6 insbesondere eine Zuschußpflicht des Reichs gegenüber den Gemeinden als Ersatz für das fehlende Gewerbebesteuerungsrecht.[15])

Das Reich hatte wohl auch schon vorher gewisse Zuschüsse an die Gemeinden geleistet, in denen sich größere Reichsbetriebe befanden. Diese Zuschüsse trugen jedoch immer den Charakter von Unterstützungen. Der wesentliche Fortschritt des Reichsbesteuerungsgesetzes bestand daher darin, daß den Gemeinden mit Reichsbetrieben ein Rechtsanspruch auf diese Zuschüsse eingeräumt wurde. Allerdings mußte ein Tei der entstehenden Ausgaben auch nach dieser Neuregelung von den Gemeinden selbst getragen werden, da nicht verkannt werden durfte, daß die Gemeinde von dem Reichsbetrieb regelmäßig auch einen wirtschaftlichen Nutzen hatte.

Hinsichtlich der Besteuerung selbst bestimmte das Reichsbesteuerungsgesetz, daß das Reich von allen Staatssteuern frei sein (§ 2), im Hinblick auf die Gemeindesteuern jedoch den Bundesstaaten gleichgestellt sein sollte (§ 3 RBest.G.). War also das Land von den Gemeindesteuern frei, so kam die Befreiung auch dem Reiche zugute.

III.

Das Besteuerungsgesetz vom 10. August 1925[16]) bestimmt in seinem § 3, daß sowohl das Reich selbst wie die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) der Körperschaftssteuer und der Vermögenssteuer unterliegen. Umgekehrt ist in § 4 a. a. O. das Recht der Länder und Gemeinden festgelegt, ihrerseits das Reich zu ihren Grund- und Gebäudesteuern unter besonderen Beschränkungen[17]) heranzuziehen.

[13]) Beratung des Entwurfs eines Reichsbesteuerungsgesetzes; 162. Sitzung v. 3. 4. 1911 Bd. 265.

[14]) RGBl. 1911 S. 187 ff.

[15]) Vgl. Lorenz Aufs. in Steuerarchiv 1925 S. 310; derselbe, Aufs. in Steuerarchiv 1925 S. 79.

[16]) Statt des langen Namens „Gesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und Gemeinden" schlägt Boethke die Bezeichnung „Besteuerungsgrenzgesetz" vor. (Deutsches Steuerblatt 1925 S. 145.)

[17]) „sofern es sich nicht um Grundstücke handelt, die zu einem öffentlichen Dienste oder Gebrauche bestimmt sind"; vgl. § 4 Abs. 1 Best.G.

Eine Sonderstellung nimmt, wie im Besteuerungssystem des Reiches, so auch hinsichtlich der Grund- und Gebäudesteuern der Länder die Deutsche Reichsbahngesellschaft ein insoferne, als ihre Heranziehung zu diesen Steuern von dem Rechtszustande an einem besonderen Stichtage[18]) abhängig ist. Eine ähnliche Ausnahmestellung genießt die Deutsche Reichspost, deren Gesamtverkehr als Ausübung einer öffentlichen Gewalt anzusehen ist.[19]) Eine Einschränkung enthält allerdings § 6 Abs. 3 Best.G. hinsichtlich der Länder- und Gemeindeabgaben, die ganz oder teilweise für den Unterhalt der öffentlichen Wege Verwendung finden. Aber auch diese Abgabenpflicht gilt nicht für Fahrten, die lediglich der Postsachenbeförderung dienen.

Endlich enthält das Besteuerungsgesetz in § 5[20]) noch eine Bestimmung, gemäß der eine Möglichkeit für die Heranziehung der Betriebe und Verwaltungen des Reichs zu den Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden nur dann besteht, wenn diese Betriebe und Verwaltungen auch körperschaftssteuerpflichtig sind.

Die Zuschußpflicht des Reichs an notleidende Gemeinden mit Reichsbetrieben, wie sie durch § 6 des RBest.Ges. von 1911 begründet wurde, ist in veränderter Form und beschränkt auf Reichsbetriebe, die der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen — einschließlich Reichspost und Monopolverwaltungen des Reichs — in das Best.Ges. vom 10. 8. 1925 übernommen worden.[21])

Jedenfalls läßt sich beobachten, daß auf der einen Seite eine verhältnismäßig starke Strömung für die Aufrichtung einer erweiterten Finanzhoheit der Länder und Gemeinden besteht, um ihnen mit der größeren finanziellen Selbständigkeit auch das Bewußtsein eigener Verantwortung zurückzugeben. Andererseits aber gebieten die Vertragsleistungen gegenüber den Reparationsgläubigern eine straffe Zusammenfassung aller zu Gebote stehenden Hilfsquellen und die Möglichkeit, über den größten Teil der Einnahmen notfalls von reichswegen verfügen zu können, muß unter allen Umständen gewährleistet sein.

IV.

Das Besteuerungsgesetz von 1925 stellt Grundsätze auf, die der steuerrechtlichen Gleichstellung von Reich, Ländern und Gemeinden dienen sollen. Insoferne bedeutet dieses Rahmengesetz auch einen wirklichen Fortschritt gegenüber dem Reichsbesteuerungsgesetz von 1911, in dem das Reich noch stark bevorzugt behandelt wurde. Doch folgt es immer noch

[18]) 12. Februar 1924.

[19]) § 6 Abs. 1 Best.Ges.

[20]) Vgl. dagegen die Neufassung dieser Bestimmung in der VO. des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930, RGBl. 1930 I S. 579.

[21]) Vgl. §§ 8, 9 Best.Ges. Diese beiden Bestimmungen sind gem. § 14 Best.Ges. bereits am 1. 4. 25 in Kraft getreten.

dem Grundsatze, daß Reich und Länder, soweit sie macht-, wirtschafts- und kulturpolitische Aufgaben erfüllen, sowie die Gemeinden, soweit sie ihre Angelegenheiten als Selbstverwaltungskörper oder kraft staatlichen Auftrags wahrnehmen, nicht zu Steuern oder sonstigen Abgaben herangezogen werden sollen.

Eine klare Entscheidung, in welchen Fällen für die Besteuerung das Reich, die Länder und Gemeinden als solche und in welchen anderen Fällen deren Betriebe und Verwaltungen in Betracht kommen, trifft das Best.Ges. nicht.[22]) Diese Aufgabe ist den einzelnen Steuergesetzen überlassen geblieben.[23])

III. Abschnitt.

Die einzelnen Steuergesetze

§ 3.

Industriebelastungs- und Aufbringungsgesetz.[1])

I.

Zu den tief in unser nationales Wirtschaftsleben einschneidenden Folgen des Londoner Abkommens[2]) zählen die Tributgesetze über die Industriebelastung[3]) und über die Aufbringung der Industriebelastung.[4]) So eng beide Gesetze zusammenhängen, so verschieden ist doch ihre finanz- und wirtschaftspolitische Bedeutung. Während der Erlaß des Industriebelastungsgesetzes in unmittelbarer Erfüllung des Londoner Abkommens erfolgte — sein Inhalt war ja bereits in einem vom Organisationskomitee ausgearbeiteten Gesetzentwurf festgelegt, der einen Bestandteil des Abkommens bildete —, ist das Aufbringungsgesetz ein rein innerdeutsches Gesetz. Wie Deutschland im Wege der Umlegung die Industriebelastung aufbringt, ist seine Sache und kümmert die Reparationsgläubiger nicht. Es zeigt sich die Notwendigkeit einer scharfen Auseinanderhaltung von innerer und äußerer Belastung durch die Reparationsschuld; denn es bestehen wesentliche Unterschiede zwischen Außenschuld und Innenschuld.

Die Außenschuld nach dem Industriebelastungsgesetz ist verkörpert in den Einzelobligationen (§§ 9 ff. IBG.), die jeder von der Außenlast betroffene Unternehmer (§§ 1—4 IBG.) auszustellen hat. Zu ihrer Sicherung dient eine hypothekähnliche öffentliche Last auf den Betriebsgrundstücken der betroffenen Unternehmer,[5]) die durch ein Konkurs-

[22]) Beispiel: Gegenüberstellung von § 3 und § 5 Best.Ges.
[23]) Vgl. insbes. § 3 des Best.Ges.
[1]) Vgl. auch Geiler in „Jur. Wochenschrift“ 1925 S. 105.
[2]) Vgl. Ges. über die Londoner Konferenz v. 30. 8. 24, RGBl. II S. 289.
[3]) IBG. v. 30. 8. 24, RGBl. II S. 257.
[4]) Aufbr.Ges. v. 30. 8. 24, RGBl. II S. 269.
[5]) § 1 Abs. 1 S. 2 IBG.

vorrecht[6]) ergänzt wird. Ueberdies begründet § 68 JBG. noch eine Gewährleistungspflicht des Reiches für Kapital, Verzinsung und Tilgung der Außenschuld.

Im wesentlichen hat also die Industriebelastung, die sich in Obligationen ausdrückt, den Charakter einer Haftungsübernahme, welche regelmäßig überhaupt nicht zu irgendwelchen Leistungen führt, während diese selbst durch die innere Umlegung aufgebracht werden.

II.

Diese Umlegung erfolgt auf Grund der Veranlagung des Betriebsvermögens zur Vermögensteuer.[7]) Sie gewinnt dadurch selbst den Charakter einer Steuer. Einigermaßen gilt dies auch schon für die Umlegung der Außenlast auf die einzelnen betroffenen Betriebe.[8]) Ganz ausgesprochen aber ist der Steuercharakter der Umlegung und Aufbringung der Innenlast: Das ganze Verfahren — Ermittlungs-, Festsetzungs-, Beitreibungsverfahren — erfolgt nach den Vorschriften der Reichsabgabenordnung (§ 6 Aufbr.Ges.). Da der Kreis der Innenschuldner infolge der Heranziehung weiterer Wirtschaftskreise, insbesondere von Banken und Handel, weiter ist als der der Außenschuldner, so ist die Belastungsquote des einzelnen Unternehmers aus der Außenschuld größer als die der Innenschuld, die sich auf breitere Basis verteilt.

Die ganze Innenbelastung wirkt sich praktisch als eine zusätzliche Vermögensteuer aus. Allerdings sind die Grundsätze des Vermögensteuerrechtes in mancher Beziehung stark modifiziert; denn die Umlegungsgrundlage bildet stets nur das B e t r i e b s vermögen, nicht das Gesamtvermögen, wie bei der Vermögensteuer selbst. Da weiter mit dem Uebergang des lastenpflichtigen Betriebsvermögens im ganzen oder zu Bruchteilen der Veräußerer frei wird und der Erwerber in die Schuld eintritt und insbesondere die Ertragslosigkeit des der Umlegung zugrunde gelegten Betriebsvermögens keinen gesetzlichen Befreiungsgrund bildet,[9]) kann man wohl auch von einem realsteuerartigen Charakter der Aufbringungsschuld sprechen.[10])

Für den belasteten Betriebsinhaber jedoch, der verständlicherweise bestrebt ist, die Aufbringungsschuld aus dem Erträgnis des Betriebes zu tilgen, wirkt sie letzten Endes wie eine Ertragssteuer.

III.

Das Aufbringungsgesetz hat nun für sein Gebiet eine Neuerung gebracht, die sich auf anderen steuerrechtlichen Gebieten nur unter heftigen parlamentarischen Kämpfen einführen ließ und die heute sicherlich noch

[6]) §§ 47, 48 JBG., § 11 Aufbr.Ges., vgl. auch § 61 Nr. 2 d. Konkursordnung.

[7]) Vgl. § 4 Abs. 1 der I. Durchführungsbestimmungen zum Gesetz über die Industriebelastung v. 28. 10. 24, RGBl. II S. 421.

[8]) §§ 5 ff. JBG.

[9]) § 49 Abs. I JBG.

[10]) Vgl. RFH. I A m/27, Urt. v. 14. 6. 27, Slg. Bd. 21 S. 210.

nicht ihre endgültige Gestalt erreicht hat: Die Heranziehung auch der öffentlich-rechtlichen Betriebe zu der Abgabe. Der § 2 Abs. 2 des Aufbringungsgesetzes nennt als Industrielle oder gewerbliche Betriebe im Sinne des Gesetzes auch die werbenden Betriebe des Reichs, der Länder und der Gemeinden (Gemeindeverbände), sowie solche werbende Betriebe, deren Erträge ausschließlich diesen Körperschaften zufließen.[11])

Die Begriffsbestimmung des „werbenden Betriebes" gibt § 4 Abs. 2, 3 der Verordnung zur Ausführung des § 60 des Finanzausgleichsgesetzes v. 21. Juli 1923.[12]) Doch begründet die Aufzählung in § 4 dieser Verordnung, § 2 Abs. I der I. Durchführungsverordnung zum Aufbringungsgesetz nur eine Vermutung, daß die dort aufgeführten Unternehmungen zu den aufbringungspflichtigen werbenden Betrieben gehören.[13])

Die Einbeziehung der werbenden Betriebe beruht auf der Erwägung,[14]) daß einem ungesunden Wettbewerbe mit der Privatwirtschaft vorgebeugt werden sollte. Es begegnen uns also hier schon dieselben Gedankengänge, welche später mit zu der Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen durch die neuen Gesetze vom 10. August 1925 geführt haben.

Das Aufbringungsgesetz knüpft in seinem § 2 die Aufbringungspflicht an die Person eines Unternehmers, d. i. gemäß § 2 Abs. 1 der zweiten Durchführungsverordnung zum Aufbringungsgesetz[15]) derjenige, dem das Betriebsvermögen nach den Grundsätzen des Vermögenssteuergesetzes 1925 zuzurechnen ist. Wenn daher die werbenden Betriebe der erwähnten öffentlichen Körperschaften in den Bereich der Aufbringungspflicht gezogen werden, so sind diese Betriebe auch selbst Steuersubjekte geworden. „Unternehmer" eines industriellen oder gewerblichen Betriebes ist also nicht die den werbenden Betrieb unterhaltende Gemeinde usw., sondern der werbende Betrieb als solcher.[16])

Dies ist aber die wesentlichste Neuerung, welche das Aufbringungsgesetz in das allgemeine Steuerrecht eingeführt hat. Denn soweit bisher öffentliche Körperschaften überhaupt zu Abgaben herangezogen wurden, waren diese Körperschaften auch selbst Steuersubjekte. Das Aufbringungsgesetz verleiht als erstes Abgabengesetz den öffentlichen Betrieben und Verwaltungen, die unter den Begriff „werbende Betriebe" fallen, steuerrechtliche Selbständigkeit, macht sie selbst zu Steuersubjekten. Aufbringungspflichtig sind also die werbenden Betriebe als solche. Es ist daher für jeden einzelnen aufbringungspflichtigen werbenden Be-

[11]) Der Begriff des werbenden Betriebes setzt nicht voraus, daß Ueberschüsse an die Gemeinden abgeführt werden. RFH. I A 506/28 Urt. v. 4. 11. 29.
[12]) RGBl. 1923, I S. 731.
[13]) RFH. I A 271/27 — Urt. v. 31. 5. 1928.
[14]) Drucks. d. Reichstags, 2. Wahlperiode 1924, Nr. 447 S. 14.
[15]) Vom 4. 12. 25 RGBl. II S. 1135.
[16]) RFH. I A 510/27, Urt. v. 19. 6. 28.

trieb das Betriebsvermögen gesondert festzustellen und für jeden Betrieb ein besonderer Aufbringungsbescheid zu erteilen.[17])

Man mag in dieser Bestimmung mit Recht bereits einen Uebergang zu der allgemeinen steuerrechtlichen Verselbständigung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen sehen, wie sie insbesondere das Körperschaftssteuergesetz vom 10. 8. 25 gebracht hat und wie sie eine konsequent fortschreitende Steuergesetzgebung zweifellos noch auf allen Gebieten bringen wird.

Für das Aufbringungsrecht hat diese Bestimmung jedoch hauptsächlich nur eine rein praktische Bedeutung, da durch dieses Verfahren eine Feststellung des aufbringungspflichtigen Betriebsvermögnes namentlich großer Gemeinden wesentlich erleichtert wird, während ein Minderaufkommen wegen des durchgehend gleichen Steuersatzes nicht zu besorgen ist. Dagegen hat bei Steuern mit Staffeltarifen die Veranlagung der einzelnen Betriebe einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft als selbständige Steuersubjekte große finanzielle Bedeutung.

IV.

Nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes[18]) findet eine Bewertung des Gesamtvermögens der öffentlich-rechtlichen Körperschaften nicht statt, da sie von der Vermögenssteuer freigestellt sind. Nach einer Entscheidung des RFH.[19]) ist auch bei werbenden Betrieben des Reichs, der Länder und der Gemeinden (Gemeindeverbände)[20]) ein Einheitswert in dem durch das Reichsbewertungsgesetz vorgeschriebenen Verfahren für die Zwecke der Vermögenssteuer nicht festzustellen und zwar weder für das Betriebsvermögen im ganzen noch für die Betriebsgrundstücke.

Um aber für die Umlegung der Aufbringungslast auf die werbenden Betriebe des Reichs usw. eine Bemessungsgrundlage zu schaffen, bestimmt § 3 Abs. 2 der IV. Durchführungsverordnung zum Aufbringungsgesetz[21]), daß in den Fällen, in denen der Einheitswert für die Zwecke einer Einheitssteuer nicht festzustellen ist, das Betriebsvermögen vom Finanzamt nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes und der dazu erlassenen Durchführungsbestimmungen besonders festzustellen ist.

Bei öffentlich-rechtlichen Betrieben und Verwaltungen ist es oft zweifelhaft, ob ein werbender Betrieb i. S. des Aufbringungsgesetzes

[17]) Vgl. § 1 d. I. Durchf.VO. z. Aufbr.G. v. 16. 11. 25, RGBl. II S. 971 und VI. Durchf.VO. z. Aufbr.G. v. 30. 9. 27; s. auch RFH. I A 612/28, Urt. v. 19. 4. 29.

[18]) RBewG. v. 10. 8. 25, RGBl. I S. 214, insbes. § 26 II.

[19]) RFH. I A 612/28, Urt. v. 19. 4. 29.

[20]) Unter Gemeinden (Gemeinde-Verbänden) i. S. d. § 2 Abs. 2 Aufbr.G. sind nur politische Gemeinden und Verbände von solchen zu verstehen. Evangelische oder kath. Kirchengemeinden fallen nicht darunter. Vgl. RFH. I A 439/28, Urt. v. 22. 2. 29.

[21]) vom 21. 12. 26, RGBl. II S. 805.

vorliegt und ob daher die Vorstände oder Geschäftsführer solcher Betriebe eine besondere Vermögenserklärung für die Zwecke des Aufbringungsgesetzes abzugeben haben oder nicht. In solchen Fällen kann das Finanzamt die Vermögenserklärung gemäß § 169 S. 2 der Reichsabgabenordnung verlangen, wenn es das Vorliegen eines werbenden Betriebes annimmt, auch wenn in rechtlicher und tatsächlicher Beziehung Zweifel an der Richtigkeit dieser Annahme bestehen.[22])

Die Entscheidung darüber wird im Beschwerdeverfahren nach § 281 ff. der Reichsabgabenordnung, insbesondere nach § 283 Abs. AO. herbeigeführt.[23]) Besonders häufig trifft dieser Fall naturgemäß ein bei Betrieben, welche unter Hinweis auf die Befreiungsfälle des § 2 Abs. a—e der I. Durchf.VO.[24]) zum Aufbringungsgesetz ihre Eigenschaft als werbende Betriebe verneinen.

Ist ein öffentlicher Betrieb nach einer dieser Bestimmungen nicht als werbender Betrieb anzusprechen, also von der Aufbringungspflicht befreit, so kommt ihm auch die Eigenschaft eines selbständigen Rechtssubjektes des Aufbringungsrechtes nicht zu.[25]) Es handelt sich dann nicht um eine subjektive Befreiung von der Aufbringungspflicht, sondern um eine begriffliche Einschränkung der Aufbringungspflicht.

Eindeutig bestimmt ist die Befreiung von der Aufbringungspflicht nur in zwei Fällen:

a) Der Betrieb der Deutschen Reichspost gilt nicht als werbender Betrieb[26]),
b) die Deutsche Reichsbahngesellschaft ist von der Aufbringungspflicht befreit.[27])

---

[22]) RFH. I B 55/26, Beschluß vom 30. 3. 26.

[23]) Beispiele: Kanalisationsanlagen im allgemeinen keine werbenden Betriebe. RFH. I A 292/27, Urt. v. 30. 11. 28. — Städt. Markthallen sind im allgemeinen werbende Betriebe. RFH. I A 355/27, Urt. v. 28. 2. 29. — Wasserwerke sind im allgemeinen werbende Betriebe. RFH. I A 271/28, Urt. v. 31. 5. 28. — Ausschiffungs- und Lagerplätze an Flüssen sind werbende Betriebe. RFH. I A 510/28, Urt. v. 25. 10. 29. — Staatliche Münzstätten sind keine werbenden Betriebe. RFH. III A 7/28, Urt. v. 19. 12. 29. — Staatliche Eisenbahnen sind grundsätzlich werbende Betriebe. RFH. III A 11/28, Urt. v. 9. 1. 30.

[24]) Die Stelle lautet: „Zu den werbenden Betrieben gehören nicht Veranstaltungen, die ohne Rücksicht auf Ertragserzielung zu gemeinnützigen Zwecken unterhalten werden. Hiezu gehören insbesondere:

a) Veranstaltungen, die der allgemeinen Wohlfahrt dienen (Kranken- und Siechenhäuser, Erholungs-, Alters- und Kinderheime, Sports- und Spielplätze, Volksbäder, Schlacht- und Viehhöfe, Desinfektionsanstalten, bakteriologische Untersuchungsanstalten)
b) Veranstaltungen, die der Wissenschaft, Kunst und sonstigen Bildungszwecken dienen (Universitäten, Hochschulen und alle übrigen Schulen, Büchereien, Volkslesehallen, Museen, Theater, Orchester u. dgl.);
c) Veranstaltungen, die wirtschaftlichen Bedürfnissen überwiegend der minderbemittelten Bevölkerung dienen sollen und infolge dieser Zweckbestimmung in ihrer Ertragsfähigkeit beschränkt sind (Leihhäuser).

[25]) Vgl. unter „Körperschaftsteuergesetz" zu B. I, 2 a.

[26]) § 2 Abs. 3 der I. Durchf.VO. z. Aufbr.G.

[27]) § 2 Abs. 4 der I. Durchf.VO. z. Aufbr.G.

Bei ihr liegt also die einzige echte und subjektive Befreiung im Aufbringungsgesetz vor; denn daß ihr Betrieb als „werbender" Betrieb anzusehen ist, ist nicht in Frage gestellt.[28])

V.

Steht es aber — laut Gesetz oder Rechtsspruch — fest, daß ein aufbringungspflichtiger werbender Betrieb gegeben ist, so stößt doch noch die Feststellung des Betriebsvermögens häufig auf Schwierigkeiten.

Die Rechtsprechung hat sich denn auch in einer Reihe von Fällen mit dieser Frage befaßt. So hinsichtlich der Betriebsüberschüsse eines werbenden Betriebes, der Ersatzrücklagen eines Gaswerkes zur späteren Erneuerung von Betriebsmitteln, der Straßenbeleuchtungsanlagen eines Gaswerkes[29]) sowie der Anleiheschulden.[30])

Grundsätzlich jedoch gehören alle Gegenstände, welche dem Betrieb gewidmet sind, zu dem „Betriebsvermögen".

Aenderungen im Bestande des aufbringungspflichtigen Betriebsvermögens durch Rechtsmittelentscheidung, Neuveranlagung, Berichtigung oder eine sonstige Verfügung bedingen gemäß § 8 Aufbr.Ges. eine Berichtigung des nach § 7 Aufbr.Ges. erteilten Aufbringungsbescheides von amtswegen.

Die Aufbringungsleistungen werden alljährlich neu festgestellt. Es ist wahrscheinlich, daß in absehbarer Zeit die Aufbringung der Reparationslasten, nachdem durch den Youngplan eine neue Lage geschaffen ist, anderweite Regelung findet.

§ 4.

Körperschaftssteuergesetz.

A. Entwicklung der Körperschaftsbesteuerung der öffentlichen Hand.

1. Vor der großen Finanzreform von 1919 sah man es nahezu überall als selbstverständlich an, daß der Staat nicht sich selbst und nicht die anderen Träger öffentlicher Gewalt mit einer Einkommensteuer belegte. Der Gedanke einer Selbstbesteuerung erschien so abwegig, daß man auch besondere Befreiungsvorschriften zu Gunsten des Staates in den Personalsteuergesetzen[31]) für überflüssig erachtete. Dieses Fehlen von besonderen Freistellungsbestimmungen hat zeitweise die Meinung entstehen lassen, als wollten diese Gesetze dennoch den Staat der Steuerpflicht unterwerfen. Dieser Ansicht widerspricht aber die Einstellung der gesamten Finanzwissenschaft jener Tage.

2. Ein Beispiel für das Auftauchen und Fortschreiten der Bestrebungen, die den Staat gegenüber den Personalsteuern des Staates pflichtig

[28]) Vgl. RFH. III A 11/28, Urt. v. 9. 2. 30.
[29]) RFH. I A 591/28, Urt. v. 2. 5. 29.
[30]) RFH. I A 612/28, Urt. v. 19. 4. 29.
[31]) Vgl. Bayerisches allgemeines Einkommensteuergesetz vom 14. 8. 1910.

machen wollten, bietet ein bayerisches Einkommensteuergesetz: Art. 4 Ziff. 1 des Ges. vom 17. 8. 1918 enthält bereits eine besondere Befreiungsvorschrift zu Gunsten des Staates.

3. An Steuergesetzen des Reichs waren vor der Reform von 1919 fast nur solche auf dem Gebiete der Verkehrs- und Verbrauchssteuern erlassen worden. Der Aufbau dieser Steuerarten machte wegen der Verschiedenheit von steuerpflichtigem Rechtssubjekt und Steuerschuldner Befreiungsvorschriften zu Gunsten der öffentlich-rechtlichen Körperschaften unzweckmäßig. Die Personalsteuern dagegen waren der Landesgesetzgebung vorbehalten geblieben.

4. Als aber mit der Reform der Reichsfinanzen 1919/20 das Reich die Besteuerung auch des Einkommens und Vermögens als sein Recht in Anspruch nahm, da war auch eine vielumstrittene Frage die Besteuerung der Gliedstaaten und der übrigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften. Die frühere Auffassung von der Selbstverständlichkeit ihrer Steuerfreiheit — wenigstens soweit direkte Steuern in Betracht kamen — war endgültig überwunden. Die Vorstellung, daß es unmöglich sei, den Staat gleichzeitig als Steuergläubiger und Steuerschuldner anzusehen, hatte ihre Ueberzeugungskraft verloren. Die Folge der neuen Anschauungen war die Aufnahme von ausdrücklichen Befreiungsvorschriften für Reich, Länder und Gemeinden in fast sämtlichen Steuergesetzen.

5. War bis dahin die Steuerfreiheit der öffentlich-rechtlichen Körperschaften[32]) hinsichtlich der Personalsteuern immerhin noch eine allgemeine zu nennen, so verfiel das Körperschaftssteuergesetz von 1922 in das andere Extrem: Es begründete die unbeschränkte Körperschaftssteuerpflicht für a l l e juristischen Personen des öffentlichen Rechts.[33]) Diese ganze große Geste aber verlor ihre Bedeutung — vielleicht sogar völlig ihren Sinn — durch die Vorschriften über subjektive Steuerbefreiungen des ebenso umfangreichen wie unpraktischen § 2 KStG. a. F. und durch die objektiven Befreiungen des § 6 KStG. a. F. Die in diesen Bestimmungen zugelassenen Ausnahmen waren so zahlreich, daß eine Körperschaftssteuerpflicht für öffentlich-rechtliche Körperschaften praktisch nicht bestand: sie bestand de iure, nicht aber de facto, wie die Begründung zum Entwurf 1925 bemerkt.[34])

[32]) Unter Körperschaften des öffentlichen Rechts im engeren Sinne sind zu verstehen organisierte Personenzusammenschlüsse, die ihr Rechtsleben selbst bestimmen, also Gebilde wie einerseits das Reich, die Länder, Gemeinden, andererseits rechtsfähige Gesellschaften und Vereine. Den Gegensatz dazu bilden Vermögensmassen, deren Zweck in der Durchführung eines — fremden Willens — des Stifters oder Anstaltsgründers besteht. Vgl. Evers im Steuerarchiv 1929 S. 6 ff.

[33]) § 1 KStG. von 1922.

[34]) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Körperschaftssteuergesetzes. RT.-Drucksache Nr. 796, III. Wahlperiode 1924/25.

B. Das Körperschaftssteuergesetz vom 10. August 1925.

I.

Unbeschränkte Steuerpflicht.

1. Der Kreis der Steuerpflichtigen.

a) Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Das neue Körperschaftssteuergesetz will, wie schon der Entwurf[35]) feststellt, den Kreis der Steuerpflichtigen zweifelsfrei umschreiben und die unzweckmäßige Technik des alten Gesetzes vermeiden; diese bestand darin, erst alle öffentlichen Körperschaften für pflichtig zu erklären und dann so ziemlich alles, was unter diesen Begriff fällt, wiederum einzeln von der Steuerpflicht auszunehmen.

Mit dem gesamten Einkommen sind nunmehr steuerpflichtig „Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechtes und öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit", es sei denn, daß die Betriebe und Verwaltungen den im § 7 KStG. aufgeführten Zwecken dienen.[36]) Als Berechnungsgrundlage für die Höhe der Steuern ist das ganze Einkommen anzusehen, „unbeschadet einzelner Befreiungen im Gesetze oder in Staatsverträgen".[37]) Dabei läßt das Gesetz die Frage offen, welches Moment den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung bildet: das Einkommen oder die Tatsache des Bestehens der Körperschaft. Die Beantwortung dieser Frage entscheidet die weitere Frage nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld.

Ist Gegenstand der Steuer das Einkommen, so entsteht die Steuerschuld erst, nachdem Einkommen überhaupt erzielt sein kann, also mit dem Ende des Steuerabschnitts. Soll jedoch die Existenz der Körperschaft den Steuergegenstand bilden, so kann bereits mit dem Beginn des Steuerabschnitts die Steuerschuld als entstanden angesehen werden. Ihre Höhe ist dann nach den Verhältnissen des Stichtages zu bestimmen.

Die Annahme, das Einkommen bilde den Gegenstand der Steuer, führt bei einem Verlustabschluß zu dem merkwürdigen Ergebnis, daß eine Steuerpflicht ohne Steuergegenstand eintreten kann. Gegen diese Annahme spricht auch der Charakter der Körperschaftssteuer als Personalsteuer. Das Körperschaftssteuergesetz ist aus dem Einkommensteuergesetz abgezweigt worden und erfüllt im wesentlichen die gleiche Aufgabe wie dieses, nur beschränkt auf einen besonderen Kreis von Steuerpflichtigen.

---

[35]) Vgl. Begründung S. 8.
[36]) § 2 Ziff. 3 KStG.
[37]) Vgl. Mirre, Komm. z. KStG., Anm. 1 zu § 2.

Das Einkommensteuergesetz (§ 1) erklärt für unbeschränkt steuerpflichtig alle physischen Personen, wenn auch unter gewissen Einschränkungen, und nicht den wirtschaftlichen Vorgang der Einkommenserzielung, was einer Objektbesteuerung gleichkäme. Mirre bezeichnet als Steuerpflicht i. S. des Gesetzes „die subjektiven Voraussetzungen des Steuerschuldners für die Entstehung der Körperschaftssteuerschuld".[38])

Diese subjektiven Voraussetzungen für den Eintritt einer Körperschaftssteuerschuld sind grundsätzlich zweierlei Art: das Vorhandensein einer Körperschaft und ferner das Bestehen von bestimmten Beziehungen zwischen ihr und dem Inland.

Nun sind aber durch die Einführung der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen als steuerpflichtige Gebilde nicht mehr beide Voraussetzungen für die Entstehung einer Körperschaftssteuerschuld erfüllbar. § 1 KSt.G. erklärt für steuerpflichtig „Körperschaften und Vermögensmassen". Bei Betrieben und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts i. S. des § 2 Ziff. 3 Halbs. 1 handelt es sich nicht um selbständige Körperschaften. Es bestünde noch die Möglichkeit, daß diese Betriebe und Verwaltungen „Vermögensmassen" i. S. des § 1 KStG. vorstellten. Das Gesetz stellt die beiden Begriffe „Körperschaften" und „Vermögensmassen" als gleichberechtigt nebeneinander, versteht also selbständige Persönlichkeiten darunter. Die Vermögensmassen müssen folglich irgendwie rechtlich abgegrenzt sein. Dies ist aber bei öffentlichen Betrieben und Verwaltungszweigen regelmäßig nicht der Fall. Vielmehr ist fast stets nur eine tatsächlich abgegrenzte Vermögensmasse dem Betrieb gewidmet. Es steht also weder die Vermögensmasse im Eigentum des Betriebes, der keine Rechtspersönlichkeit besitzt, noch der Betrieb im Eigentum der Vermögensmasse, die ihrer ebenfalls entbehrt. Betrieb und Vermögensmasse sind aber auch nicht identisch, sondern verhalten sich etwa wie Form und Inhalt. Eigentümer des Vermögens ist die Körperschaft des öffentlichen Rechts, die diesem Vermögen zum Zweck seiner Nutzbarmachung die Form eines Betriebes gibt.

Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts können sowohl von einer wie auch von mehreren zu ihrem Betriebe zusammengeschlossenen Körperschaften unterhalten werden. In beiden Fällen werden nun die sonst das Körperschaftssteuerrecht beherrschenden Grundsätze durchbrochen; es tritt eine Besteuerung der Unternehmungen an die Stelle der Besteuerung der Betriebsinhaber. Gleichwohl wird dadurch der Charakter der Körperschaftssteuer als Personalsteuer nicht berührt und sie nicht zu einer Objektsteuer umgestaltet. Das Steuerrecht geht den umgekehrten Weg: es verleiht den selbst nicht mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Verwaltungsabteilungen und

[38]) Mirre a. a. O., Anm. 1 zu § 2, letzter Abs.

Vermögensmassen, die es als Betriebe und Verwaltungen bezeichnet, für sein Gebiet die subjektive und objektive eigene Rechtsfähigkeit. Das Körperschaftssteuerrecht schafft also insoweit neue, vom Zivilrecht nicht anerkannte Persönlichkeiten. Man könnte sie als juristische Personen des Steuerrechts — speziell des Körperschaftssteuerrechts — bezeichnen, ebenso wie die in § 6 KStG. behandelten, nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, Stiftungen und andere Zweckvermögen. Daß die Betriebe und Verwaltungen selbst Steuersubjekte sein sollen und nicht etwa nur die öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit ihrem daraus erzielten Einkommen zur Steuer herangezogen werden sollen, ergibt die Einstellung unter § 2, der die unbeschränkte Steuerpflicht behandelt.[39]) Sind also die Betriebe und Verwaltungen von und innerhalb einer einzelnen Körperschaft gebildet, so handelt es sich um Abtrennung und steuerrechtliche „Verselbständigung" von Teilen der Organisation und des Vermögens dieser juristischen Person.

Wenn aber mehrere Körperschaften des öffentlichen Rechts zu einer Personenvereinigung sich zusammenschließen, die nicht der Körperschaftssteuer unterliegt — etwa einer Gesellschaft nach § 705 BGB. — um ein Unternehmen zu „betreiben" oder zu „verwalten", so tritt nun nicht gemäß § 6 KStG. die Steuerpflicht dieser Gesellschaft ein, sondern diese bleibt körperschaftssteuerfrei. Dies entspricht ihrem Wesen. Dagegen das von ihr betriebene Unternehmen wird steuerrechtlich rechtsfähig und gemäß § 2 Ziff. 3 KStG. der Körperschaftssteuer unterworfen.

Der praktische Erfolg wäre im einen wie im anderen Falle derselbe; jedoch der Konstruktion des Gesetzes entspricht nur diese Auffassung von der Steuerpflicht.

Wie schon erwähnt, stellt das Körperschaftssteuergesetz in seinem § 1 Körperschaften und Vermögensmassen als gleichberechtigt und — verpflichtet nebeneinander. Daraus ergibt sich, daß nicht nur Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts steuerpflichtig sind, sondern auch solche von Vermögensmassen (Anstalten, Stiftungen) des öffentlichen Rechts. Der § 2 Ziff. 3 1. Halbsatz müßte daher genau heißen: „3. Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften und Vermögensmassen des öffentlichen Rechts . . . usw."[40]) Da diese Fassung nicht gewählt ist, so werden unter Körperschaften des öffentlichen Rechts in diesem Sinne alle öffentlich-rechtlichen juristischen Personen zu verstehen sein, ohne Rücksicht darauf, ob ihre Grundlage eine Vereinigung natürlicher Personen oder ein Zusammenschluß juristischer Personen oder eine Vermögensmasse ist.[41]) Der Ausdruck Körperschaf-

---

[39]) Vgl. Evers in StuW. 1926 Sp. 229.
[40]) RFH. I A 4/27, Urt. v. 8. 3. 27, Bd. 20 S. 282 und RStBl. 1927 S. 113.
[41]) Vgl. Evers Anm. 22 zu § 2 KStG.

ten[42]) kann hier, wie in der Bezeichnung des Gesetzes selbst in diesem weiteren, alle juristischen Personen, also auch Vermögensmassen umfassenden Sinne aufgefaßt werden. Dies umsomehr, als die Abgrenzung zwischen Körperschaften und juristischen Personen anderer Art gerade auf dem Gebiete des öffentlichen Rechts, wo die verschiedenartigsten Landesrechte eine weitaus größere Rolle spielen als das Reichsrecht, sehr schwierig sein und zu ungleichmäßiger Behandlung wirtschaftlich völlig gleichgearteter Verhältnisse führen würde.

Der Reichsfinanzhof[43]) führt dazu noch aus: „Es fällt allerdings auf, daß in der vorhergehenden Vorschrift der Nr. 2 des § 2 bei der Aufzählung der Gebilde des bürgerlichen Rechts die Vermögensmassen neben den Körperschaften besonders genannt sind. Würde man sich nur an den Text halten, dann wäre die Auslegung möglich, daß den Betrieben und Verwaltungen von Vermögensmassen des öffentlichen Rechts die Eigenschaft als Steuersubjekt nicht beigelegt sei. Das aber würde dem Zwecke zuwiderlaufen, den das neue Körperschaftssteuergesetz mit der Ausschaltung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus der Steuerpflicht und der Einführung der Betriebe und Verwaltungen in die Steuerpflicht verbunden hat. Wie Evers[44]) ausgeführt hat, war das Ziel des Gesetzgebers nicht eine Einschränkung der Steuerpflicht. Eine solche würde aber stattgefunden haben, wenn man die Nr. 3 des § 2 im Sinne des Vertreters der in diesem Falle Beschwerdeführenden auslegen würde. Denn auf der einen Seite würden dann die Vermögensmassen des öffentlichen Rechts, die nach § 1 des alten Körperschaftssteuergesetzes bisher steuerpflichtig waren, nunmehr steuerfrei sein und auf der anderen Seite würde der Ausgleich in Gestalt der Betriebsbesteuerung sie auch nicht treffen. Daraus muß angenommen werden, daß auch die Betriebe und Verwaltungen von Vermögensmassen des öffentlichen Rechts in der Vorschrift der Nr. 3 des § 2 mit einbegriffen sein sollen."

---

[42]) Eine erschöpfende Aufzählung der Körperschaften, d. h. hier der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist nicht möglich. Es gehören dazu nach Reichsrecht: Das Reich, die Länder, die Gemeinden, die Kommunalverbände, die Reichsbank, die Träger der Reichsversicherung, die Zwangsinnungen, die Innungsverbände, die Bezirks- und Reichs-, Arbeiter- und Wirtschaftsräte, die Kolonialgesellschaften, die rechtsfähigen Religionsgesellschaften und die ihnen nach der Reichsverfassung gleichgestellten Vereinigungen zur Pflege einer Weltanschauung. Nach Landesrecht: Die Staatsbanken, die evangelischen und katholischen Kirchengemeinden, die evang. Synodalverbände, die kath. Bistümer, in Preußen die Handelskammern, die Handwerkskammern, die Landwirtschaftskammern, die landwirtschaftlichen und ritterschaftlichen Kreditanstalten, die Deichgenossenschaften, die Wasser-, Fisch-, Wald- und Hauberggenossenschaften. Ueber weitere landesrechtliche juristische Personen des öffentlichen Rechts vgl. Geiler Anm. 5 zu § 1 KStG. a. F.

[43]) RFH. I A 4/27, Urt. v. 8. 3. 27; Bd. 20 S. 282 u. RStBl. 1927 S. 113.

[44]) Evers Komm. 2. Auflage, Anm. 22 zu § 2.

Wie oben ausgeführt, hat das Körperschaftssteuergesetz für sein Gebiet einer großen Anzahl namentlich von wirtschaftlichen Gebilden gewissermaßen eine „steuerliche Rechtsfähigkeit" beigelegt. Der Reichsfinanzhof und mit ihm die Kommentatoren des Körperschaftssteuergesetzes erkennen dies als Tatsache an.

Dabei aber entsteht die Frage, wie sich diese Anschauung mit den allgemeinen Lehren des bürgerlichen Rechts in Einklang bringen läßt. Die Antwort muß zweifellos lauten: überhaupt nicht!

Das Bürgerliche Gesetzbuch erkennt Rechtsfähigkeit den natürlichen (§ 1) und juristischen Personen (§§ 21, 80, 89) zu. Wenn man auch von dem gelehrten Streit über die Natur der juristischen Personen absieht, so bleibt doch die Tatsache bestehen, daß das Gesetz neben den Einzelpersonen auch ihnen — aber nur noch ihnen — die Rechtsfähigkeit zuspricht. Damit ist klar gesagt: ein Gebilde, das nicht juristische Person ist, ist nicht rechtsfähig. Diesen Grundsatz haben sich alle Gesetze,[45]) vor und nach dem BGB., zu eigen gemacht. Wenn nun auch einem Gebilde durch Gesetz die Rechtsfähigkeit beigelegt werden kann, dem nicht die Rechtspersönlichkeit verliehen ist, so bedeutet ein solcher Fall zumindest einen Umsturz in bisher grundlegenden Rechtsvorstellungen.

Aber noch weiter, wenn nicht überhaupt zu einer Verwirrung der Begriffe, führt es, wenn nun ein Gesetz nach der Auffassung seiner berufensten Interpreten einem Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit die Rechtsfähigkeit n u r f ü r s e i n G e b i e t beilegt. Die Rechtsfähigkeit ist nach unseren hergebrachten Rechtsvorstellungen etwas Einmaliges, Unteilbares. Sie ist gegeben oder nicht gegeben — aber stets für das gesamte Rechtsleben. Wie aber hat man sich eine solche teilweise Rechtsfähigkeit vorzustellen?

Das Steuerrecht ging aber auch schon früher seine eigenen, von den gewohnten Bahnen der anderen Rechtsgebiete abweichenden Wege. Es erkannte auf seinem Gebiete die Rechtsfähigkeit in zahlreichen Fällen an, in denen das sonstige öffentliche Recht, vor allem aber auch das Privatrecht sie verneinte.

Den Anfang aber mit der steuerrechtlichen „Verselbständigung" der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen hat das Aufbringungsgesetz vom 30. August 1924 gemacht (s. o. § 3).

Die Rechtfertigung dieser so ganz ungewohnten und ungewöhnlichen Orientierung der Gesetzgebung ist im § 4 der Reichsabgabenordnung zu suchen, der in der Steuergesetzgebung und in der Auslegung der Steuergesetze vor allem wirtschaftliche Gesichtspunkte gewürdigt wissen will.

b) Oeffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit.

---

[65]) Vgl. aber § 124 HGB.

Die Begründung zum Entwurf[46]) sagt: „Durch die Fassung der Vorschrift im § 2 Nr. 3 soll verhütet werden, daß die Steuerpflicht etwa dadurch umgangen wird, daß eine öffentlich-rechtliche Körperschaft einen ihr bisher angegliederten Betrieb nicht nur mit wirtschaftlicher, sondern auch mit rechtlicher Selbständigkeit ausstattet. Zu diesem Zwecke sind nicht nur Betriebe und Verwaltungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, sondern auch öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit unter den dort näher bezeichneten Voraussetzungen für steuerpflichtig erklärt. Sind derartige Betriebe oder Verwaltungen von ausländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts im Inland errichtet, so ist die Frage ihrer Steuerpflicht ausschließlich nach deutschem Recht zu beurteilen."

Unter „öffentlichen Betrieben und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit" sind nicht etwa privatrechtliche Gesellschaften zu verstehen, sondern Rechtspersönlichkeiten öffentlich-rechtlicher Natur, die entweder vom Reich oder von einem Land als solche anerkannt sind, oder welchen die Rechte einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft verliehen sind.[47]) Es genügt also auch nicht, daß der Betrieb oder die Verwaltung geführt wird von einer privatrechtlichen Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die als Organgesellschaft im Dienste einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft steht. Dennoch aber zählen diese Betriebe mit eigener Rechtspersönlichkeit ebenfalls — im weiteren Sinne — zu den Betrieben und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und ihre besondere Benennung im Gesetz soll, wie in der Begründung (s. o.) hervorgehoben, nur der Verhütung von Steuerumgehungen dienen.

Evers[48]) meint, die besondere Erwähnung dieser Gruppe im Gesetz wäre an sich überflüssig gewesen, da sich die Steuerpflicht in diesen Fällen von selbst ergeben hätte: entweder wäre eine Körperschaft des bürgerlichen Rechts, die unter Ziffer 2 fiele, entstanden, oder eine Körperschaft öffentlichen Rechts, und deren Betrieb oder Verwaltung wäre nach der ersten Möglichkeit in Ziffer 3 steuerpflichtig gewesen. Doch ist anzunehmen, daß der Gesetzgeber wohl auch aus systematischen Gründen die Unterbringung der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen jeder Art in einer einzigen Bestimmung für zweckmäßig erachtete.

c) Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts zufließen.

Der Zweck, der mit der Gleichstellung solcher Unternehmungen mit den Betrieben und Verwaltungen des § 2 Ziff. 3 S. 1 verfolgt werden sollte, ergibt sich eindeutig aus der Begründung[49]) zum Gesetzentwurf:

[46]) Begründung S. 12 zum Entwurf eines Körperschaftssteuergesetzes; RT.-Drucks. Nr. 796, III. Wahlperiode 1924/25.
[47]) RFH. Bd. 23 S. 95.
[48]) Vgl. Komm. Anm. 25 zu § 2.
[49]) Begründung S. 9.

„Kein Unterschied in der steuerlichen Behandlung derartiger Betriebe darf dadurch entstehen, daß sie in die Form bürgerlich-rechtlicher Erwerbsgesellschaften gekleidet sind".

Diese Gruppe von Steuerpflichtigen ist nicht wie die übrigen subjektiv, sondern nur objektiv bestimmt. Erst an der Verwendung ihrer Gewinne kann die Zugehörigkeit zu dieser oder jener Gruppe von Steuerpflichtigen erkannt werden. In erster Linie ist dabei gedacht an Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Rechtsform zunächst nicht öffentliche Betriebe vermuten läßt.

Aber auch Beteiligungen anderer Art von öffentlichen Körperschaften kommen in zunehmendem Maße vor. An dieser Stelle interessieren von all diesen Unternehmungen nur jene, deren Erträge ausschließlich irgend welchen Körperschaften des öffentlichen Rechtes zufließen und von diesen wiederum nur die steuerpflichtigen. Es scheiden somit aus alle Unternehmungen i. S. des § 2 Ziff. 3 S. 2, bei welchen gleichzeitig die Voraussetzungen der Ziff. 3 a—d zutreffen.

Der Vorschrift in Ziff. 3 S. 2 stellt Evers[50]) ein schwerwiegendes steuerpolitisches Bedenken entgegen: ob es nämlich zweckmäßig war, diese Vorschrift auf alle Körperschaften des öffentlichen Rechtes zu erstrecken, anstatt sie wie die entsprechende Befreiungsvorschrift des alten Körperschaftssteuergesetzes[51]) auf Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände zu beschränken. Dieser Zweifel erscheint angesichts der Vielheit und Vielgestaltigkeit der Körperschaften des öffentlichen Rechts wohl gerechtfertigt.

Ihre Wirkung zeigt diese Vorschrift bei den Steuerbefreiungen, die durch sie sehr zahlreich werden. Aber auch die Bedeutung des Erfordernisses, daß die Erträge solcher Unternehmungen „ausschließlich" öffentlich-rechtlichen Körperschaften zufließen müssen, liegt auf dem Gebiete der Steuerbefreiungen. (Vgl. „Versorgungsbetriebe".) Die Vorschrift des Satzes 2 schließt nicht aus, daß die Erträge eines Unternehmens der öffentlichen Körperschaft nur mittelbar auf dem Wege über Erwerbsgesellschaften zufließen, deren Anteile sämtlich in ihren Händen sind.[52]) In derselben Entscheidung des RFH. (vgl. Fußnote [52]) wird weiter ausgeführt, daß der Begriff des Zufließens hier im weiteren Sinne verstanden und etwa als „Zugutekommen" aufgefaßt werden muß. Es ist anzunehmen, daß der Gesetzgeber die Einschränkung der Unmittelbarkeit des Zugutekommens, wenn er sie hätte verlangen wollen, ebenso ausdrücklich verlangt hätte, wie die Ausschließlichkeit.

2. Subjektive Steuerbefreiungen.

a) Grundsätzliches.

Für den inneren Grund der Einführung subjektiver Befreiungsvorschriften, über welchen sich die Begründung zum alten Körperschaftssteuergesetz nicht ausließ, sind dieselben Erwägungen maßgebend ge-

[50]) Vgl. Komm. Anm. 35 zu § 2.
[51]) § 2 Ziff. 1 KStG. a. F.
[52]) Vgl. RFH. I A 65/25, Urt. v. 28. 9. 25.

wesen, welche die Begründung zum Reichsnotopfergesetz[53]) für die dort vorgesehenen Befreiungen anführt: „Nachdem grundsätzlich der Kreis der Steuerpflichtigen soweit wie möglich gezogen worden ist, ist notwendig eine größere Anzahl von Freistellungen vorzunehmen, um zu vermeiden, daß auch das im sozialen und allgemeinen Interesse verwendete Einkommen zwecklos oder in einer für unsere Kultur- oder Volkswirtschaft schädlichen Weise beschränkt wird".[54])

Die Betriebe und Verwaltungen sind bei ihrer steuerlichen Behandlung selbständig zu beurteilen. Ihre Eingliederung in den Organismus der öffentlichen Körperschaft, dem sie angehören, kommt nicht in Betracht. Insbesondere müssen die nach dem Gesetz für ihre Befreiung vorgesehenen Voraussetzungen von den Betrieben und Verwaltungen selber erfüllt sein. Auf die Zwecke der zugehörigen öffentlichen Körperschaft kommt es in keiner Weise an.[55])

Es ist die Frage aufgetaucht, ob die gemäß § 2 Ziff. 3 a—d befreiten Betriebe und Verwaltungen ebenfalls zu den durch das Körperschaftssteuergesetz von 1925 neu geschaffenen Rechtssubjekten des Steuerrechts (vgl. unter I 1 a) gehören. Der Reichsfinanzhof hat erst in einem Urteil vom 4. Juni 1929[56]) dazu Stellung genommen und entschieden, daß der § 2 des Körperschaftssteuergesetzes den unter Nr. 3 a—d aufgeführten Betrieben und Verwaltungen, wenn sie nach öffentlichem oder bürgerlichem Rechte keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, auch steuerlich keine Selbständigkeit beilegt. Unrichtig ist daher die Auffassung, es handle sich bei den in § 2 Ziff. 3 a—d in Verbindung mit § 7 KStG. genannten Ausnahmen von der Körperschaftssteuerpflicht um subjektive Steuerbefreiungen. Diese Ausnahmen bilden vielmehr eine besondere Gruppe von Betrieben und Verwaltungen, die in einem eigenen Abschnitt „öffentlich-rechtliche Betriebe und Verwaltungen im Sinne des § 2 Ziff. 3 a—d mit § 7 KStG." (s. unten: 3) behandelt werden sollen. Es handelt sich dabei um eine begriffliche Einschränkung der Steuerpflicht gegenüber der Vorschrift des § 2.

Die Vorschriften über eigentliche subjektive Steuerbefreiungen von der an sich nach § 2 begründeten Steuerpflicht enthält § 9 KStG., der sie erschöpfend aufzählt.

b) Die Befreiungen gemäß § 9 Ziff. 1—3 KStG.

Gegenüber dem alten Gesetz, das die subjektiven Befreiungen im § 2 regelte, haben diese im Körperschaftssteuergesetz von 1925 wesentliche Aenderungen erfahren. Ueberflüssig geworden sind infolge Wegfalls der Voraussetzungen für die Steuerpflicht die Befreiungsvorschriften z. B. für Universitäten, Hochschulen und ähnliche Anstalten, ferner

[53]) Vom 31. Dezember 1919, RGBl. S. 2189.
[54]) Vgl. Evers, Anm. 2 zu § 9 KStG.
[55]) Vgl. auch Evers in Steuerarchiv 1927 S. 7 und RFH. I A 172/27, Urt. v. 6. 12. 27.
[56]) RFH. I A a 827/28, Urt. v. 4. 6. 29.

für gemeinnützige öffentlich-rechtliche Kreditanstalten und die Träger der Reichsversicherung und vor allem für Reich, Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) infolge der Einführung der Steuerpflicht ihrer Betriebe und Verwaltungen.

Befreit sind nur noch die Deutsche Reichspost, aus Gründen, die in ihrer geschichtlichen, juristischen und politischen Eigenart liegen[57]) und die Monopolverwaltungen des Reichs[58]), die staatlichen Lotterieunternehmungen und die Deutsche Reichsbahngesellschaft (§ 9 Ziff. 1).[59]) Zu der Befreiung der Reichsbank (§ 2 Ziff. 3 KStG. a. F.) hinzugekommen ist die Freistellung der Rentenbank — entsprechend schon bestehenden gesetzlichen Bindungen —[60]), der Deutschen Golddiskontbank und der Bank für Deutsche Industrieobligationen (§ 9 Nr. 2).

Die Befreiung der Staatsbanken, die im alten Gesetz unbedingt war, ist nunmehr durch die Bedingung beschränkt, daß sie ihrer Bestimmung nach in der Hauptsache Geschäften staatswirtschaftlicher oder allgemein wirtschaftlicher Natur dienen müssen. (§ 9 Ziff. 3.) Eine nähere Bestimmung des Begriffs solcher Geschäfte ist auch in der Begründung zum Gesetzentwurf nicht gegeben (s. diesen S. 14).

c) Die Befreiung der Sparkassen.

Das Gesetz nennt in § 9 Ziff. 4 KStG.

aa) öffentliche und

bb) dem öffentlichen Verkehr dienende Sparkassen.

Zu aa): Oeffentlich ist eine Sparkasse dann, wenn sie im Eigentum oder unter der Verwaltung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (Land, Gemeinde, Gemeindeverband) steht oder selbst mit den Rechten einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft ausgestattet ist. Diese Definition ergibt sich aus dem Erlaß des RMdF. v. 26. Juli 1922 — III E 10543 —, wo es heißt: „Unter öffentlichen Sparkassen im Sinne des § 3 Abs. Nr. 1 des Kapitalertragssteuergesetzes, auf den § 6 Nr. 1 KStG. a. F. Bezug nimmt, sind solche Sparkassen zu verstehen, die ihre Erträgnisse der Allgemeinheit — sei es dem Reich, dem Staate, den Gemeinden oder Gemeindeverbänden irgendwie zur Verfügung stellen und diese Zweckbestimmung durch die Mitwirkung der Behörden

[57]) Vgl. Begründung S. 14.

[58]) Zur Zeit besteht praktisch nur das Branntweinmonopol. Jedoch besteht auch — nach dem Süßstoffgesetz v. 8. 4. 1922 — das Saccharinmonopol weiter und die Erhebung des Reichsanteils an den Einnahmen könnte im Sinne des § 2 Ziff. 3 KStG. als „Verwaltung" in Betracht kommen. Die Befreiung der Monopolverwaltungen des Reichs und der staatlichen Lotterieunternehmungen erklärt sich daraus, daß es sich bei ihnen lediglich um eine in Betriebsform gekleidete Erhebung von öffentlichen Abgaben handelt. (Begründung S. 14.)

[59]) Die Befreiung der Deutschen Reichsbahngesellschaft entspricht dem ihr nach § 14 des Reichsbahngesetzes vom 30. 8. 24 (RGBl. II S. 272) zustehenden Steuerprivileg.

[60]) Vgl. § 5 der Rentenbankverordnung, RGBl. 1923 I S. 963; § 11 Abs. 1 des Golddiskontbankges., RGBl. 1924 II S. 71; § 16 Abs. 1 der Verordnung über die Errichtung der Rentenbankkreditanstalt (RGBl. 1925 I S. 145).

bei ihrer Verwaltung gesichert haben."[61]) Es kann sich also bei öffentlichen Sparkassen um Betriebe von öffentlichen Körperschaften i. S. des § 2 Ziff. 3 Satz 1 KStG. handeln, oder, soweit die Sparkassen selbständige Anstalten sind, um Unternehmungen, deren Erträgnisse ausschließlich öffentlich-rechtlichen Körperschaften zufließen, i. S. des § 2 Ziff. 3 S. 2.[62])

Zu bb): Dem öffentlichen Verkehr dienen alle Sparkassen, die nicht satzungs- oder übungsgemäß den Kreis der Personen, von denen sie Einlagen annehmen, oder derjenigen, mit denen sie zur Belegung der Spargelder Gegengeschäfte machen, auf bestimmte engere Gruppen einschränken, z. B. Fabriksparkassen.[63])

Bei beiden Gruppen ist die Steuerfreiheit abhängig gemacht davon, daß ihre Tätigkeit sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränkt. Die nähere Bestimmung des Begriffes des „eigentlichen Sparkassenverkehrs" ist dem Reichsfinanzminister unter der Einschränkung überlassen worden, daß der Reichsrat zustimmt.[64])

Schon bei der Beratung des Gesetzes im Reichstag und im Steuerausschuß des Reichsrats gingen die Auffassungen darüber, was als „eigentlicher Sparkassenverkehr" zu gelten habe, weit auseinander, weshalb man den Zusatz in das Gesetz aufnahm, daß der Reichsfinanzminister die Grenzen festlegen solle. Die früher geübte Art der Grenzziehung durch Aufstellung zweier Gruppen von Geschäften, von denen die eine zum eigentlichen Sparkassenverkehr gehören sollte, die andere nicht, und ihre Unterbringung in den Durchführungsbestimmungen fand nicht mehr die Zustimmung des Reichsrats.[65])

Auch über den rechtlichen Charakter der Begriffsbestimmung durch den Reichsfinanzminister und den Reichsrat gingen die Meinungen auseinander. Während der preußische Minister des Innern in der gesetzlichen Ermächtigung nur die Befugnis zu einer deklaratorischen Feststellung des Begriffs des eigentlichen Sparkassenverkehrs erblickte, nahm der Reichswirtschaftsminister die konstitutive Bedeutung der zu erlassenden Begriffsbestimmung an.

Diese letztere Auffassung scheint auch dem Willen des Gesetzgebers mehr zu entsprechen, der im § 9 Nr. 4 S. 2 ein Blankogesetz schuf. Hätte er an dessen Stelle gleich die materielle Bestimmung gesetzt, so hätte diese ebenfalls konstitutive Wirkung gehabt.

Bei der Abgrenzung des eigentlichen Sparkassenverkehrs war die am meisten umstrittene Frage die, ob der Kontokorrentverkehr mit Krediteinräumung zu den sparkasseneigenen Geschäften gehört, oder nur

[61]) Vgl. RFH. Bd. 4 S. 29.
[62]) Vgl. Evers, Komm. 2. Aufl. S. 339 Anm. 16 zu § 9.
[63]) Vgl. Evers, a. a. O. Anm. 17 zu § 9.
[64]) Vgl. § 9 Ziff. 4 KStG.
[65]) Vgl. dazu die Begründung zu dem Gutachten des RFH. v. 12. 11. 1926 — I D 4/26 —; Bd. 19 S. 342.

der Kontokorrentverkehr ohne Krediteinräumung. Da eine Einigung darüber nicht erzielt werden konnte, wurde der Reichsfinanzhof um ein Gutachten ersucht. Dieses Gutachten[66]) spricht sich für die Anerkennung des Kontokorrentverkehrs mit Krediteinräumung als sparkasseneigenes Geschäft unter bestimmten Beschränkungen aus. Der Reichsfinanzminister macht sich diese Auffassung zu eigen in den auf Grund § 9 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 KStG., § 4 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 VStG. erlassenen Durchführungsbestimmungen. Diese sind enthalten in zwei Verordnungen, nämlich in der „Verordnung über die Abgrenzung des eigentlichen Sparkassenverkehrs i. S. der Reichssteuergesetze (Sparkassenordnung)“ v. 22. März 1928[67]) und in der „Verordnung über die Sicherung der von Sparkassen im eigentlichen Sparkassenverkehr gewährten Personalkredite (Kreditsicherungsverordnung“) v. 4. Mai 1928.[68]) Die Sparkassenverordnung sieht aber wieder davon ab, eine juristische Begriffsbestimmung für den eigentlichen Sparkassenverkehr zu geben. Sie entscheidet vielmehr lediglich im Anschluß an die Verwaltungsanweisung, die in § 6 Abs. 4 a Abs. 2 der Ausführungsbestimmungen zum alten Körperschaftssteuergesetz den Finanzämtern erteilt war, unter Aufzählung der wichtigsten Arten der von den Sparkassen betriebenen Geschäfte, ob diese einzelnen Arten dem eigentlichen Sparkassenverkehr zuzurechnen sind oder nicht. Die Kreditsicherungsverordnung (KrSV.) stellt praktisch eine Ausführungsbestimmung zu § 1 Abs. 1 Nr. 7 a der Sparkassenverordnung (SpKV.) dar.

Wie schon oben erwähnt, nennt das Gutachten vom 12. 11. 26 besondere Einschränkungen, bei deren Vorliegen erst die Personalkrediteinräumung als sparkasseneigenes Geschäft angesehen werden kann:

1. Es muß sich um Mittelstandskredite handeln;
2. die Kredite müssen hinreichend gesichert sein.

Zu 1.: Was als Mittelstandskredit zu gelten hat, ist in der Sparkassenverordnung nicht näher bestimmt und die Aufstellung von Grundsätzen dafür ist dem Rechtsmittelverfahren überlassen geblieben, wenn auch der Reichsminister der Finanzen in einem Erlaß vom 4. 5. 28 — III e 6900 — zur Erzielung eines einheitlichen Vorgehens der Veranlagungsbehörden von sich aus vorläufige Richtlinien über die Höhe solcher Kredite aufgestellt hat.

Zu 2.: „Leitendes Motiv ist bei der Betätigung der Sparkassen .... die absolute Sicherheit der Geschäfte.“[69]) Die Voraussetzungen dafür, daß ein von einer Sparkasse eingeräumter Personalkredit als hinreichend gesichert gelten kann, sind in den §§ 2—5 KrSV. enthalten. Der § 2 dieser Verordnung lautet: „Darlehen können gegen Bestellung von Sicherungshypotheken gewährt werden, die den für Sparkassen im Realkreditgeschäft allgemein geltenden Grundsätzen entsprechen.“

---

66) RFH. I D 4/26, Gutachten v. 12. 11. 1926, Bd. 19 S. 342.
67) RGBl. I S. 109.
68) RGBl. I S. 155.
69) Vgl. Nissen: Die bankmäßige Betätigung der Sparkassen.

Der zweite Halbsatz wiederholt sich in der Vorschrift des § 3c a. a. O. Dabei sind als Grundsätze, die für Sparkassen im Realkreditgeschäft allgemein gelten, die Regeln anzusehen, die aus den für die Sparkassen im ganzen Reiche oder wenigstens in dessen überwiegenden Teilen getroffenen Bestimmungen als im wesentlichen übereinstimmend sich ergeben und daher als allgemein gültig bezeichnet werden können.[70])

Beschränkt sich nun eine Sparkasse auf den Betrieb von Geschäften, die nach der Sparkassenverordnung, der Kreditsicherungsverordnung und nach den erwähnten Richtlinien für die Anerkennung eines Personalkredits als Mittelstandskredit zum eigentlichen Sparkassenverkehr gehören, so ist sie von der Körperschaftssteuer befreit gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4 KStG.

Betreibt eine Sparkasse neben sparkasseneigenen auch sparkassenfremde Geschäfte i. S. der bezeichneten Bestimmungen, so ist sie zur Körperschaftssteuer nur mit den Einkünften aus den sparkassenfremden Geschäften heranzuziehen.[71])

d) Die Befreiungen gemäß § 9 Abs. 1 Ziff. 5 und 6 des Körperschaftssteuergesetzes.

1. Nach § 4 Abs. 1 KStG. a. F. unterlagen der objektiven Steuerpflicht bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit die Einkünfte aus Grundbesitz und Kapitalvermögen. Diese Vergünstigung erstreckte sich nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes[72]) auch auf öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten, die auf Gegenseitigkeit gegründet sind. Der § 11 befreit in Nr. 1 bei sonst unbeschränkt steuerpflichtigen Betrieben und Verwaltungen i. S. des § 2 Ziff. 3 KStG. gerade die Einkünfte aus Grundbesitz und Kapitalvermögen von der Steuerpflicht. Die Begründung zum Gesetzentwurf (S. 14) sagt daher, daß folgerichtig die Versicherungsanstalten im neuen Gesetz von der Steuerpflicht überhaupt ausgenommen werden mußten. Die Befreiung ist nicht nur auf die Träger der sozialen Versicherung beschränkt, jedoch ist notwendig, daß nur Mitglieder versichert werden.

2. Realgemeinden i. S. der Nr. 6 des § 9 KStG. sind subjektiv befreit erst durch das Gesetz vom 10. Aug. 1925. Im alten Recht stand ihre Steuerpflicht nicht einheitlich fest, da sie infolge der verschiedenartigen geschichtlichen Entwicklung in den einzelnen Landesteilen nicht überall als Körperschaften anzusehen waren.[73])

Voraussetzung für ihre Steuerfreiheit ist jedoch, daß sie nicht einen über einen Nebenbetrieb hinausgehenden Gewerbebetrieb unterhalten. Es wird sich dabei stets um Unternehmungen handeln müssen, die neben der Forstwirtschaft, aber in wirtschaftlicher Abhängigkeit von ihr be-

---

[70]) Vgl. Erlaß d. RMdF. v. 4. 5. 28 — III e 6900 — S. 2.
[71]) § 11 Nr. 2 KStG.
[72]) Vgl. RFH. Bd. 14 S. 109.
[73]) Vgl. Mirre, Anm. 6 zu § 9.

trieben werden, namentlich um die übliche Be- und Verarbeitung des Holzes in Sägewerken, Zellstoff-, Papier- usw. Fabriken, auch um den Handel mit Holz- und Waldprodukten u. a. Dabei ist ein „Nebenbetrieb“ i. S. des Gesetzes immer nur dort anzuerkennen, wo Art und Umfang des Betriebes sich in den üblichen Grenzen halten. Nach Mirre[74]) liegt ein Nebenbetrieb dann vor, wenn im wesentlichen nur die eigenen Erzeugnisse verarbeitet und nicht Fertigfabrikate, z. B. Möbel, hergestellt werden.

Ist demnach ein Betrieb gegeben, der diese an einen Nebenbetrieb zu stellenden Forderungen nicht erfüllt, so tritt die Steuerpflicht nach § 2 Ziff. 3 KStG. ein.

e) Die weiteren subjektiven Befreiungen im § 9 Abs. 1 Ziff. 7—11 scheiden aus der Betrachtung aus. Es sind darin befreit nicht mehr Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die in § 9 Abs. 1 Ziff. 1—6, sondern Körperschaften nicht öffentlich-rechtlichen Charakters.

3. Oeffentlich-rechtliche Betriebe und Verwaltungen im Sinne des § 2 Ziffer 3a—d mit § 7 KStG. (Begriffliche Einschränkungen der Steuerpflicht.)

Wie schon unter I 2 a ausgeführt, handelt es sich bei der Freistellung dieser öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen nicht um subjektive Steuerbefreiungen. Vielmehr scheiden diese Betriebe und Verwaltungen aus der Reihe der Körperschaftssteuersubjekte überhaupt aus, wenn sie nach Maßgabe des § 7 KStG. dienen:

a) der Ausübung der öffentlichen Gewalt,
b) lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung, zu deren Befriedigung die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen angewiesen ist (Versorgungsbetriebe),
c) gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken,
d) kirchlichen Zwecken.

Die praktische Bedeutung des Unterschiedes zwischen subjektiver Befreiung und mangelnder Rechtssubjektivität liegt auf dem Gebiete der beschränkten Steuerpflicht für Kapitalerträge (s. diese).

Infolge der Verweisung auf § 7 KStG. ist die Vorschrift des § 2 Ziff. 3 im wesentlichen nur eine programmatische Erklärung des Gesetzgebers, die erst durch die weiteren Bestimmungen des Reichsministers der Finanzen sachlichen Inhalt erhält.[75])

Diese weiteren Bestimmungen sind enthalten in der mit Zustimmung des Reichsrats auf Grund der Delegation in § 7 Abs. 2 KStG. er-

[74]) Vgl. wie vor.
[75]) Vgl. Evers in „Steuer und Wirtschaft“ 1926 Sp. 221.

lassenen „Verordnung zur Durchführung des Körperschaftssteuergesetzes" (KStG. DV. vom 17. Mai 1926)[76]) und zwar in deren §§ 1—13.

Die Verordnung dient der genauen Abgrenzung der steuerpflichtigen und steuerfreien Betriebe und Verwaltungen und hat Gesetzeskraft.

Hervorzuheben ist eine besondere Unterscheidung,[77]) welche die Verordnung hinsichtlich der Versorgungsbetriebe und der den übrigen begünstigten Zwecken dienenden Betriebe macht: Soweit Versorgungsbetriebe auch Geschäfte betreiben, die nicht unter § 3 Abs. 1 KStGDV. fallen, sind sie mit den Einkünften aus diesen Geschäften steuerpflichtig. Die übrigen Betriebe jedoch[78]) sind unter der Voraussetzung, daß sie überwiegend den begünstigten Zwecken dienen, in vollem Umfange, also auch für Einkünfte aus Geschäften, die nicht in den Rahmen ihrer Zweckbestimmung fallen, von der Körperschaftssteuer befreit.

a) Betriebe und Verwaltungen, die der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen.

„Ein Ausfluß der öffentlichen Gewalt ist darin zu sehen, daß der Empfänger der Leistung durch Gesetz oder behördliche Anordnung verpflichtet ist, sie anzunehmen.[79])

Diese Erläuterung ist fast wörtlich in die Verordnung zur Durchführung des Körperschaftssteuergesetzes vom 17. Mai 1926 aufgenommen worden.[80]) Der § 2 Abs. 2 dieser Verordnung bringt eine Reihe von Beispielen für solche Anstalten, welche vom Leistungsempfänger benützt werden müssen, bei denen aber das Vorliegen einer Erfüllung öffentlichrechtlicher Aufgaben zweifelhaft sein könnte.[81]) Die Aufzählung ist nicht erschöpfend. Das Vorliegen eines Annahmezwanges für die Empfänger der Leistungen einer Verwaltung bringt den unwiderleglichen Beweis, daß die Verwaltung bei diesen Leistungen öffentliche Gewalt betätigen soll. Der Annahmezwang kann jedoch verschiedenen Inhalt haben. Es gibt Verwaltungen, die ihre Leistungen dem Empfänger schlechthin aufzwingen, ohne Rücksicht darauf, ob er sie in Anspruch nehmen will; z. B. Schul- und Impfzwang, Meldewesen usw. Andererseits ist in vielen Fällen der Einzelne frei in seinen Entschließungen, ober er gewisse Leistungen für sich ausführen lassen will oder nicht. Entschließt er sich aber dazu, so darf er sie nur durch die von Reich, Land oder Gemeinde dafür bestimmte Anstalt ausführen lassen. Insoferne besteht dann ein relativer Annahmezwang bezüglich der Leistungen der Verwaltungen. Typisches Beispiel dafür ist der Postzwang. Von Bedeutung

[76]) RGBl. I S. 244.
[77]) § 1 Abs. 3 und § 4 KStGDV.
[78]) § 2 Ziff. 3a, c, d KStG.
[79]) Vgl. Boethke-Arlt: „Die wichtigsten Steuerreformgesetze 1925", Anm. 12 z. KStG.; ferner RFH. Bd. 12 S. 53, 289 und Bd. 15 S. 197.
[80]) § 2 Abs. 1 S. 2 KStGDV.
[81]) Für Schlacht- und Viehhöfe aber in § 26 UStGDV. ausdrücklich ausgesprochen.

wird noch sein, ob der Betrieb oder die Verwaltung zum Finanzvermögen oder zum Verwaltungsvermögen[82]) gehört. Verwaltungsvermögen sind die Wertobjekte, welche den für die Erfüllung der staatlichen Aufgaben und Zwecke erforderlichen Apparat bilden, also zum Dienste der Behörden und zum Betriebe der staatlichen Anstalten gehören. Finanzvermögen ist werbendes oder wirtschaftliches Vermögen des Staates. Indessen kann auch hier die Abgrenzung zu Schwierigkeiten führen. So sind z. B. die Strafvollstreckung mit Arbeitszwang und die Fürsorgeerziehung Verwahrloster ohne Zweifel Ausübung der öffentlichen Gewalt. Dennoch aber kann die organisierte Gefängnisarbeit oder ein mit Fürsorgezöglingen geführter Betrieb einen „werbenden Betrieb" darstellen.

Im übrigen dienen der Ausübung der öffentlichen Gewalt allgemein die Hoheitsverwaltungen des Reichs und der Länder, sowie die Verwaltungen der Gemeinden, welche öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllen.[83])

Gemäß Erlaß des RMdF. v. 8. 2. 27 — III e u. 400 — Abschn. B VII gelten als Betriebe, die öffentlich-rechtlichen Aufgaben dienen, auch die staatlichen Münzstätten und die staatlichen Gestüte. Aber auch Handelskammern, Handwerkskammern, Landwirtschaftskammern, und Zwangsinnungen müssen unter der Voraussetzung, daß sie sich auf die ihnen gesetzlich übertragenen Aufgaben beschränken, in diese Gruppe eingeordnet werden. Das Gesetz gibt darüber keine Auskunft.

Der § 2 Nr. 4 KStG. a. F. führte unter den subjektiv befreiten Körperschaften auch auf die Träger der Reichsversicherung. Im neuen Gesetz konnte diese Befreiungsvorschrift weggelassen werden, da die Träger der Reichsversicherungsordnung von der Aufzählung der Steuerpflichtigen in § 2 KStG. nicht mehr erfaßt werden. Die Träger der Reichsversicherung sind, wie Dersch[84]) hervorhebt, sämtlich Personen des öffentlichen Rechts. Sie würden daher der Körperschaftssteuerpflicht nur dann unterliegen, wenn sie als Betriebe oder Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder als öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit anzusehen wären. Diese Frage könnte zweifelhaft erscheinen. Eine bejahende Entscheidung hätte aber in der Verordnung des Reichsministers der Finanzen über die Abgrenzung der steuerpflichtigen und steuerfreien Betriebe und Verwaltungen getroffen werden müssen, wodurch auch die Anwendung der Befreiungsvorschriften in § 9 Abs. 1 Nr. 7 und 10 KStG. ausgeschaltet worden wäre. Eine solche Bestimmung hätte aber sicherlich der Absicht des Gesetzgebers widersprochen; denn die Begründung zum Gesetzentwurf (S. 14) sagt, daß die Befreiungsvorschriften des § 2 Nr. 4 KStG. a. F.

---

[82]) Vgl. Laband, Staatsrecht des Deutschen Reichs, 5. Aufl. Bd. 4 S. 345.
[83]) § 2 Abs. 1 S. 1 KStGDB.
[84]) Deutsche Steuerzeitung (DStZ.) Jahrgang 14 S. 1090 u. II. 1 a I.

deswegen nicht in den Entwurf aufgenommen wurde, weil die Träger der Reichsversicherung „schon an sich steuerfrei" seien und verweist auf § 2 Nr. 3 des Entwurfes.[85])

Es ist daher anzunehmen, daß die Träger der Sozialversicherung ebenfalls der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen und damit der begrifflichen Einschränkung der Steuerpflicht nach § 2 Ziff. 3a unterfallen.

Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt dann nicht vor, wenn sich die öffentliche Körperschaft vertreten lassen kann.[86])

Bei der Prüfung der Frage, ob ein Betrieb vorliegt, welcher der Ausübung öffentlicher Gewalt dient, können sich jedoch Grenzfälle ergeben, in denen die Steuerpflicht, die bei den zwei ersten Gruppen — als Obrigkeit mit Befehlsgewalt und als Fürsorgepflichtige — zweifellos entfällt, zweifelhaft wird: Richtet z. B. ein Land in Erfüllung der ihm obliegenden Aufgabe, das Gewerbe zu fördern, gewerbliche Musterbetriebe ein, die nicht nur den Privatbetrieben Anregungen geben, sondern gleichzeitig auch dem Lande als Unternehmer Gewinne einbringen, so würde es dem Gedanken der Besteuerung der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen nicht entsprechen, diese Betriebe steuerfrei zu lassen, weil sie nicht zu Erwerbszwecken errichtet worden sind. Hier wird zwar dann nicht die Hoheitsverwaltung, d. h. das Ministerium, von dem etwa die einzelne Fabrik usw. ressortiert, körperschaftssteuerpflichtig, wohl aber die Verwaltung des gewerblichen Unternehmens.

Nach Evers[87]) sind demnach unter den befreiten Hoheitsverwaltungen zu verstehen einmal die gesamten Zentralbehörden des Reichs und der Länder. Innerhalb der ihnen unterstellten Verwaltungen ist zwischen den einzelnen „Geschäftszweigen" zu unterscheiden. Soweit innerhalb eines Geschäftszweiges, bei dem nicht wie der Steuerverwaltung gerade die Beschaffung von Geldmitteln den Gegenstand des Hoheitsrechtes bildet, Verwaltungsabteilungen entstehen, die grundsätzlich Ueberschüsse erbringen sollen; — wie eben die Musterbetriebe — sind sie nicht als befreite Hoheitsverwaltungen anzusehen. In dieser Beziehung werden die Grundsätze des Finanzausgleichs und des Industriebelastungsrechtes über „werbende Betriebe" anzuwenden sein, wenn sie auch nicht in das Gesetz selbst oder in die Durchführungsbestimmungen aufgenommen sind.

Wenn dagegen innerhalb einer Verwaltung sich zwar gelegentlich, vielleicht sogar regelmäßig Ueberschüsse ergeben, die jedoch nicht planmäßig erstrebt werden,[88]) so wird Befreiung von der Steuer eintreten müssen.

[85]) Vgl. a. Evers in D. StZ. 1926 Sp. 118: „Zur Frage der Körperschaftsbesteuerung".

[86]) Boethke-Arlt, Handbuch 1926 S. 1057.

[87]) Evers Anm. 2 zu § 2 KStGDB., Komm. 187 ff.

[88]) Man denke an Ueberschüsse bei Verwertung von Material der Heeres- und Marineverwaltung, an Ueberschüsse der amtlichen Fundstellen sowie der Hinterlegungsstellen.

Betriebe und Verwaltungen aber, welche aus dem Gesichtspunkt der Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht steuerfrei zu belassen wären, können jedoch sehr wohl in eine aus anderen Gründen befreite Gruppe — z. B. Versorgungsbetriebe — einzuordnen sein.

Der Gesichtspunkt, ob mit einer Verwaltung unmittelbar obrigkeitliche Gewalt ausgeübt oder ob ein werbender Betrieb unterhalten wird, ist auch bei der Betrachtung gemeindlicher Betriebe und Verwaltungen anzuwenden. Keinesfalls läßt sich gegenüber der Fassung der gesetzlichen Vorschrift der Standpunkt vertreten, daß die Gemeinden überhaupt nur öffentlich-rechtliche Aufgaben zu erfüllen hätten.

Der Satz 2 des § 2 Abs. 1 KStGDV. v. 17. 5. 26[89]) bezieht sich sprachlich nur auf die Gemeinden. Doch hat er nach dem Gedanken der Verordnung ebenso Bedeutung für die Beurteilung der Verwaltungen des Reichs und der Länder.

b) Versorgungsbetriebe.

1. Im I. Entwurf eines Körperschaftssteuergesetzes (§ 2 Ziff. 3) waren als unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig in Aussicht genommen „Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, sofern die Betriebe und Verwaltungen weder der Ausübung der öffentlichen Gewalt noch kirchlichen Zwecken, noch gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken dienen (§ 7)“.

Schon bei der Beratung dieses Entwurfs im Steuerausschuß des Reichstags[90]) traten sich die Meinungen, je nach der politischen Einstellung der Antragsteller, schroff gegenüber. Staatssekretär Popitz teilte die verschiedenen Anträge in zwei Gruppen: die Anträge der Linken, welche die Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts völlig steuerfrei machen wollten [91]) und die der Rechten, welche im wesentlichen auf eine gleichmäßige Besteuerung der öffentlichen und der privatwirtschaftlichen Betriebe abzielten.[92]) Er erklärte die Haltung der Regierung, die damals maßgebend von der Rechten beherrscht wurde,[93]) mit politischen und vor allem mit sozialpolitischen Erwägungen. Zudem sei es wohl möglich, daß die Frage der Besteuerung eines öffentlichen Betriebes für eine Gemeinde von der größten Bedeutung ist, während sie für das Reich kaum ins Gewicht fällt. Von

---

[89]) RGBl. I S. 244. Der Absatz 1 des § 2 lautet: „Der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen die Hoheitsverwaltungen des Reichs und der Länder, sowie die Verwaltungen der Gemeinden (Gemeindeverbände), die öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllen. Eine Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben ist insbesondere anzunehmen, wenn die Aufgaben eines Betriebes oder einer Verwaltung auf Leistungen gerichtet sind, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.“

[90]) Drucksache Nr. 796.

[91]) Aus wesentlich sozialpolitischen Erwägungen heraus.

[92]) Für sie war die Konkurrenzfrage ausschlaggebend.

[93]) Finanzminister war v. Schlieben.

dem großen Zustrom neuer Steuern im Falle der Heranziehung der öffentlichen Betriebe käme doch nur ein Viertel dem Reich, drei Viertel aber den Ländern und Gemeinden zugute. Die Benachteiligten wären also einzig die Gemeinden.

Aus dem heftigen Streit über die Besteuerung der öffentlichen Betriebe ging als Kompromißergebnis hervor die Steuerfreiheit der Versorgungsbetirebe und der ihnen gleichgestellten Betriebe auf der einen Seite, die grundsätzliche Steuerpflicht der öffentlichen und der im Besitz von öffentlichen Körperschaften befindlichen Betriebe auf der andern.

Was diese „grundsätzliche Steuerpflicht" in ihrer Auswirkung tatsächlich bedeuten kann, hat das alte Körperschaftssteuergesetz gezeigt. Dort waren „grundsätzlich" alle Körperschaften des öffentlichen Rechts steuerpflichtig, während sie tatsächlich durch Sonderbestimmungen fast ausnahmslos befreit waren.

Diese Erscheinung tritt, wenn auch nicht mehr so auffallend, auch im neuen Körperschaftssteuergesetz zutage. Die öffentlichen Betriebe sind als steuerpflichtig anerkannt. Die Ausnahmegruppen aber bilden in der Wirklichkeit den weitaus größten Teil der in Betracht kommenden Betriebe. Von ihnen wiederum haben den Löwenanteil die Versorgungsbetriebe. Um sie ging denn auch in erster Linie der Kampf — im Reichswirtschaftsrat sowohl wie im Reichstag. Vertreter der Wirtschaft erklärten „diese Steuerfreiheit als eine ungerechte Begünstigung der öffentlichen Betriebe gegenüber den privaten Wirtschaften, die mit ihnen zu konkurrieren haben. Sie bilden auch ein Hindernis, wenn man die Wirtschaftlichkeit der öffentlichen und privaten Unternehmungen vergleichen wolle".[94]) Insbesondere die Steuer als Spese und ihre Bedeutung im Konkurrenzkampf spielte als Argument gegen die Steuerfreiheit eine Rolle. Als weiteren Nachteil der Steuerbefreiung bezeichnete man, daß sie das Privatkapital verhindere „in die öffentlichen Betriebe einzuströmen und an ihrem Ausbau zu größerer Produktivität mitzuwirken".[95])

Der I. Entwurf (s. o.) war in diesem Sinne gehalten. Von den Versorgungsbetrieben war nicht die Rede. Dieser Umstand rief — wenn wir hier von den politischen Bestrebungen absehen wollen, die nach derselben Richtung gehen, die Vertreter der Gemeinden auf den Plan. Sie hatten überzeugende Argumente für die Notwendigkeit der Steuerfreiheit der öffentlichen Betriebe, insbesondere der sog. Versorgungsbetriebe anzuführen. Ein erheblicher Teil der öffentlichen Betriebe arbeite überhaupt nicht in Konkurrenz mit der Privatwirtschaft. Deren Interessen könnten also durch die Steuerbefreiung nicht gefährdet werden. Noch

[94]) Vgl. Herkner, Vortrag: „Steuernotwirtschaft, Steuerreform und Finanzausgleich"; Kiel 1926, S. 17.

[95]) S. Frankfurter Zeitung v. 5. 3. 29 Nr. 170: „Ein 200-Millionen-Steuerprojekt".

viel wichtiger sei es aber, daß die tatsächlich in Monopolstellung sich befindenden öffentlichen Betriebe, wegen der Finanznot der Gemeinden, in der Regel mit ihren Tarifen über die Kostendeckung zuzüglich des üblichen Gewinnsatzes weit hinaus gingen, daß demnach die sog. „Ueberschüsse" nicht durchaus den Charakter von Reinerträgen hätten, sondern auch Verbrauchssteuern einschlössen. Der Konsument bezahle in der Rechnung für Strom-, Gas- und Wasserverbrauch oder bei der Lösung einer Fahrkarte der kommunalen Straßenbahn neben der Vergütung für eine wirtschaftliche Leistung auch noch eine Abgabe. Man käme also dazu, steuerliche Einnahmen selbst noch einmal zu besteuern.[96])

Der Hinweis der Vertreter der Kommunen darauf, daß auch im Falle der Besteuerung der Gemeindebetriebe durchaus keine Gleichmäßigkeit in der Besteuerung nach jeder Richtung erreicht sei, da doch auch wichtige Betriebe des Reichs und der Länder — z. B. Forstwirtschaft — frei bleiben sollten, traf vielleicht noch besser das Ziel. So blieben denn die sog. „Versorgungsbetriebe" mit gewissen Einschränkungen[97]) von der Körperschaftssteuer frei.

Dieser große Sieg gegen die Vertreter der freien Wirtschaft verliert aber bei einem Blick auf den Finanzausgleich erheblich an Bedeutung: Drei Viertel des Aufkommens an Körperschaftssteuer wird ja nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens wiederum den Ländern und Gemeinden überwiesen.[98]) Auch würde die im Falle der Besteuerung eintretende Einnahmenminderung die Gemeinden wahrscheinlich zwingen, sich irgendwie durch neue Abgabenerhebungen zu entschädigen. Der Steuerzahler jedenfalls würde schwerlich entlastet werden.

Die Probe auf die Wirtschaftlichkeit des öffentlichen Betriebes gegenüber dem privaten läßt sich durch hypothetische Einführung der entsprechenden Steuerbeträge in die Rechnungsführung der öffentlichen Betriebe leicht bewerkstelligen. Um sie zu erweisen, muß die Steuer nicht auch tatsächlich bezahlt werden.[99])

2. „Versorgungsbetriebe" sind i. S. des § 2 Nr. 3 b solche Betriebe oder Verwaltungen, denen die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas oder Elektrizität obliegt oder die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetriebe dienen.[100]) Eine genauere Bestimmung insbesondere der Begriffe „öffentlicher Verkehr" und „Hafenbetrieb" gibt der § 3 der Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftssteuergesetz vom 17. Mai 1926.

---

96) Vgl. Herkner a. a. O.

97) S. u. „Objektive Steuerpflicht".

98) § 22 Fin.Ausgl.Ges.

99) Es war nämlich im Reichstag ein Antrag der Deutschen Volkspartei und der Deutschen Demokratischen Partei eingebracht worden, der die Besteuerung der Versorgungsbetriebe forderte, aber das Steueraufkommen aus deren Veranlagung den Gemeinden und Ländern überweisen wollte. Dadurch sollte ein Vergleich mit der Wirtschaftlichkeit privater Betriebe ermöglicht werden.

100) Vgl. § 7 Abs. 1 KStG.

100) Vgl § 7 Abs. 1 KStG.

Die Anerkennung als Versorgungsbetrieb beschränkt sich auf die im Gesetz bezeichneten Aufgaben.[1]) Betriebe, die außer der „Versorgung" auch noch andere Geschäfte tätigen, sind mit dem Einkommen aus diesen Geschäften steuerpflichtig.[2]) Muß nun ein solcher gemeinschaftlicher Betrieb nach § 7 KStG., § 4 KStGDV. in einen steuerfreien Versorgungsbetrieb und in die nebenher betriebenen steuerpflichtigen Geschäfte zerlegt werden,[3]) dann müssen bei der Ermittlung des Reineinkommens der steuerpflichtigen Geschäfte auch die Generalunkosten des ganzen Unternehmens mit berücksichtigt werden. Läßt sich der auf die steuerpflichtigen Geschäfte entfallende Teil der Unkosten nur schätzen und findet daher § 4 Abs. 2 KStGDV. Anwendung, so wird das bei einem mit Verlust arbeitenden Gesamtbetriebe zur Folge haben, daß auch für die an sich steuerpflichtigen Geschäfte kein Reineinkommen festgestellt werden kann.[4])

Hinsichtlich der Verkehrsbetriebe ist in § 3 Abs. 1 Nr. 2 KStGDV. als Voraussetzung dafür, daß sie zu den Versorgungsbetrieben zu rechnen sind, u. a. bestimmt, daß sie von der Gesamtbevölkerung[5]) mangels anderer allgemeiner Verkehrsverbindungen benutzt werden müssen. Diese Voraussetzung ist stets dann als erfüllt anzusehen, wenn die zur Genehmigung des Verkehrsbetriebes zuständige oberste Landesbehörde die Bedürfnisfrage bejaht hat.[6])

Mit der Beschränkung auf die eigentlichen Versorgungsaufgaben erstreckt sich die Steuerfreiheit auch auf Versorgungsbetriebe, die in die Form von privatrechtlichen Erwerbsgesellschaften — A.G. — G.m.b.H. — gekleidet sind. Voraussetzung ist dabei, daß ihre Erträge ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechtes zufließen (§ 2 S. 2). Ist jedoch an derartigen Betrieben auch Privatkapital — sei es auch nur in ganz

---

[1]) Betriebe von ausländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts können grundsätzlich nicht als Versorgungsbetriebe gelten, da ihnen eine Versorgung der deutschen Bevölkerung nicht „obliegt". Vgl. den Fall eines Nordtiroler Gemeindeelektrizitätswerkes, das auch zahlreiche reichsdeutsche Gemeinden mit Kraft und Licht versorgt in RFH. I A a 10/29, Urt. vom 26. 2. 29.

[2]) Der Ausschußbericht (S. 3) nennt als Beispiel Privatinstallationen durch städtische Gas- und Elektrizitätswerke. Dabei sind natürlich wiederum nicht steuerpflichtig Einkünfte, die zu dem Versorgungsbetriebe selbst gehören, wie die Miete für die Gas- und Lichtzähler.

[3]) Eine sehr feine Unterscheidung macht Evers in Anm. 10 zu § 3 KStGDV. Er nimmt an, daß in Ziff. 1 des Abs. 1 nur an die Lieferung in besonderen Zuleitungen gedacht sei, bei Gas und Wasser ferner nur an die Lieferung im natürlichen Aggregatzustand. Nicht befreit wäre demnach die Lieferung von aufgespeicherter Elektrizität in Akkumulatoren, von Gasen in Stahlflaschen, von Eis. Die Rechtsprechung bringt bis jetzt nichts näheres darüber.

[4]) RFH. I A 48/29, Urt. v. 4. 6. 29.

[5]) „Gesamtbevölkerung" bedeutet in diesem Falle nicht Gesamtbevölkerung des Deutschen Reichs, sondern „alle Schichten der Bevölkerung". RFH. I A 648/28, Urt. v. 9. 4. 29 Bd. 25 S. 96.

[6]) Vgl. Erl. d. RMdF. v. 8. 2. 27 — III e/u 400, B VII.

geringem Maße — beteiligt, so sind diese Betriebe in vollem Umfange steuerpflichtig.[7])

Da nun die wirtschaftliche Entwicklung stark in der Richtung dieser sogenannten gemischtwirtschaftlichen Betriebe sich bewegt, so kann die steuerliche Behandlung dieser Unternehmungsform nur als eine bedauerliche Hemmung dieser Entwicklung bezeichnet werden. Denn wenn schon einmal der Gedanke der Steuerfreiheit der Versorgungsbetriebe Gesetz geworden ist, so würde eine Steuerpflicht der gemischtwirtschaftlichen Betriebe, die im übrigen die Merkmale von Versorgungsbetrieben besitzen, lediglich nach Maßgabe des beteiligten Privatkapitals diesem Gedanken weit besser entsprechen, als die jetzt bestehende volle Steuerpflicht.

Nach § 7 Abs. 1 S. 2 KStG. kann der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats weitere Betriebe und Verwaltungen außer den in S. 1 genannten (Versorgung mit Wasser usw.) als körperschaftssteuerfreie Versorgungsbetriebe i. S. des § 2 Ziff. 3 b erklären.

Verordnungen, die der Reichsfinanzminister auf Grund dieser Ermächtigung erläßt, sind ebenso Rechtsverordnungen, durch die auch die Steuergerichte gebunden sind, wie die gemäß § 7 Abs. 2 KStG. zu erlassenden.[8])

Die Frage zwar, wann die Voraussetzungen für die Erklärung eines Betriebes zum Versorgungsbetrieb gegeben sind, kann zu Zweifeln Anlaß geben. Nach Becker[9]) liegt die Grenze so, daß es sich um Betriebe oder Verwaltungen handeln muß, die lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung dienen, z. B. kommunale Müll- und Fäkalienabfuhr, und bei denen nicht in Frage kommt, den Wettbewerb privater Betriebe durch die steuerliche Begünstigung auszuschalten.

c) Betriebe und Verwaltungen, welche gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen (§ 2 Nr. 3 c KStG.).

1. Gemeinnützige Betriebe und Verwaltungen.

Ein Betrieb ist nicht schon um deswillen gemeinnützig, weil er von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft unterhalten wird, oder weil er selbst öffentlich-rechtlichen Charakter besitzt.[10]) Bei der Feststellung der Gemeinnützigkeit ist lediglich abzustellen auf den Zweck der Veranstaltung. Gemeinnützig sind nach § 6 KStGDV. solche Zwecke, deren Erfüllung unmittelbar die Allgemeinheit fördert. Von Gemeinnützigkeit ist dann keine Rede, wenn eine Tätigkeit nur den Interessen bestimmter Personen oder eines engeren Kreises von Personen dient oder in erster Linie Erwerbs- oder sonstige eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Ferner

---

[7]) RFH. I B 64/24, Urt. v. 2. 1. 26, Bd. 15 S. 174 über die Auslegung des Wortes „ausschließlich" in der entsprechenden Vorschrift des alten KStG. § 2 Ziff. 1.

[8]) Vgl. o. I, 2 c zu bb).

[9]) Becker „Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen" in StuW. 1926 Sp. 241 ff.

[10]) RFH. I A a 653/28, Urt. v. 12. 12. 29, Bd. 26 S. 135.

können nicht als gemeinnützig anerkannt werden solche Zwecke, über deren Eigenschaft in dieser Hinsicht unter größeren Teilen der Volksgenossen Streit herrscht.[11])

Wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit eines Betriebes oder einer Verwaltung ist also eine Förderung der Allgemeinheit. Diese ist nach § 7 KStGDV. dann anzunehmen, wenn die Tätigkeit dem gemeinen Besten auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiete nutzt.

Dagegen ist nicht Voraussetzung für die Steuerbefreiung die ausschließliche Gemeinnützigkeit; vielmehr genügt es, wenn der Betrieb oder die Verwaltung überwiegend gemeinnützigen Zwecken dient.[12]) Ebenso wenig ist die Anerkennung eines Unternehmens als gemeinnützig davon abhängig, daß die Empfänger der gemeinnützigen Leistungen den minderbemittelten Volkskreisen angehören oder unterstützungsbedürftige Personen sind.[13])

Auch der Begriff der „Allgemeinheit" ist nicht allzu wörtlich zu nehmen, wie sich schon aus § 8 Abs. 1 KStGDV. ergibt, wonach „Allgemeinheit" auch Personenkreise sein können, die örtlich, beruflich, nach Stand, Religionsbekenntnis oder nach mehreren dieser Merkmale abgegrenzt sind. Es ist auch schlechterdings unmöglich, daß durch irgendwelche Veranstaltungen der „Allgemeinheit" im weitesten Sinne genützt wird. Eine Beschränkung auf gewisse Kreise wird sich fast stets aus der Natur der Veranstaltung ergeben.

Wenn jedoch durch die Förderung der Sonderinteressen eines Personenkreises die Interessen anderer Erwerbsstände erheblich geschädigt werden, so liegen nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke vor.[14])

Der § 11 KStGDV.[15]) nennt insbesondere drei Gruppen von Veranstaltungen, welche als gemeinnützigen Zwecken dienend anzuerkennen sind und zwar Betriebe und Verwaltungen, die

1. zu Zwecken der allgemeinen Wohlfahrt bestimmt sind;
2. zur Beseitigung einer wirtschaftlichen Notlage bestimmt und infolge dieser Zweckbestimmung in ihrer Ertragsfähigkeit beschränkt sind;
3. kulturellen Zwecken dienen.

Aus der Gruppe zu 2. sind hervorzuheben die Kreditanstalten, die satzungsgemäß der Vermittlung billigen Personal- oder Realkredits zu dienen bestimmt sind.

---

[11]) RFH. I A a 547/29, Urt. v. 5. 11. 29. Beispiele: Bestrebungen der Antialkohol- und der vegetarischen Bewegung, politische Richtungen usw.
[12]) RFH. I A 261/27, Urt. v. 24. 1. 28 in StuW. 1928 Nr. 326.
[13]) RFH. I B 68/21, v. 8. 7. 21, Bd. 6 S. 348.
[14]) RFH. I B 86/25, Beschl. v. 19. 1. 26.
[15]) Soweit die in § 11 KStGDV. behandelten Betriebe und Verwaltungen zugleich auch der Ausübung der öffentlichen Gewalt i. S. des § 2 Ziff. 3 a KStG. dienen, ist ihre Befreiung aus beiden Gesichtspunkten gerechtfertigt.

Der Begriff „billiger Kredit“ ist durch die Verordnung zur Durchführung des Körperschaftssteuergesetzes zum Rechtsbegriff geworden. Einen Maßstab dafür, ob eine öffentlich-rechtliche Kreditanstalt „billigen Kredit“ gewährt, bietet ein Vergleich mit den Zinssätzen privaten Banken. Der Reichsfinanzhof[16]) führt dazu aus: „Es kommt nicht nur darauf an, daß die billige Kreditgewährung in der Satzung steht, sie muß auch in der tatsächlichen Geschäftsgebarung geübt werden. Es genügt nun nicht, daß der eine oder andere Fall angeführt wird, in dem einem Schuldner Entgegenkommen gezeigt wird. Es muß vielmehr die gemeinnützige Gesinnung in der ganzen Handhabung der Geschäfte zutage liegen, wenn die Gewährung eines so bedeutenden Vorteils, wie er in der Einsparung der Steuer liegt, berechtigt sein soll. Bei der Prüfung, ob ein billiger Kredit in der Tat gewährt wird, kann und soll nicht rein schematisch ausschließlich der Durchschnittszins der Privatbanken zum Vergleich herangezogen werden. Weist ein öffentlicher Betrieb nach, daß er, eben in Betätigung seiner gemeinnützigen Gesinnung, das Kreditbedürfnis gerade der kleinen und vielleicht schwierigen Kunden zu erfüllen sucht, so wird die Kreditgewährung mit verhältnismäßig größeren Unkosten verbunden sein und es kann in solchen Fällen wohl eine Gemeinnützigkeit anerkannt werden, auch wenn der Zinsfuß nicht gar so beträchtlich unter dem üblichen Bankzinsfuß liegt. Ein gemeinnütziges Kreditinstitut muß ferner bei seinen Kapitalanlagen den Erfordernissen der Sicherheit Rechnung tragen. Spekulationsbanken erfüllen diese Voraussetzung nicht.[17]) Gemeinnützigkeit eines Kreditinstitutes ist besonders dann gegeben, wenn es im wesentlichen solche Kredite gibt, deren Gewährung von den Banken als unrentabel abgelehnt wird und wenn es bei der Festsetzung des Zinsfußes volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten Rechnung trägt.[18])

„Zu den gemeinnützigen Kreditanstalten i. S. des § 11 Nr. 2 KStGDV. zählen auch die staatlichen Landeskulturrentenbanken, sowie in der Regel die sogenannten „Landschaften“ und „Stadtschaften“.[19])

Die Aufzählung der als gemeinnützig befreiten Betriebe und Verwaltungen in § 11 KStGDV. ist jedoch in keiner Weise erschöpfend. Nach Evers[20]) hat die Aufzählung vielmehr die Bedeutung, daß bei den hier genannten Betrieben und Verwaltungen ohne Nachprüfung angenommen werden muß, daß sie gemeinnützigen Zwecken dienen. Es wird daher keine Nachprüfung stattzufinden haben, ob diese Betriebe und Verwaltungen planmäßig als Zuschuß-, Selbstverwaltungs- oder Ueberschußbetriebe gedacht sind. Ein Eindringen in die Fragen der

[16]) RFH. I A a 239/29, Urt. v. 29. 8. 29.
[17]) Vgl. RFH. I B 8/27, Beschl. v. 5. 4. 27 (ergangen zu § 2 Nr. 3 KStG. a. F.)
[18]) Vgl. RFH. I A 261/27, Urt. v. 24. 1. 28.
[19]) Vgl. Erlaß d. RMdF. v. 10. 3. 26 — III e 6481/III v. 813.
[20]) Vgl. Evers Anm. 2 zu § 11 KStGDV.

Einzelorganisation wird dann ebenfalls nicht zulässig sein. Vielmehr hat jeder der im § 11 KStGDV. aufgeführten Betriebe und Verwaltungen, der von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft unterhalten wird, unter Ausschluß des Gegenbeweises als ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienend zu gelten. Ausschließlichkeit[21]) der Bestimmung zu gemeinnützigen Zwecken ist auch bei einer Personenvereinigung gegeben, welche tatsächlich und satzungsgemäß ihren Mitgliedern eine Verzinsung der Kapitalseinlagen von nicht mehr als 5 vom Hundert jährlich gewährt unter Ausschluß von sonstigen Vermögensvorteilen, die nicht innerhalb des gemeinnützigen Zweckes der Vereinigung liegen.[22]) So können Erzeuger- oder Verbraucherorganisationen u. A. als ausschließlich gemeinnützig anerkannt werden,[23]) nicht dagegen die üblichen Konsumvereine.[24])

Schließlich ist hier noch von Interesse eine Entschließung des Bayer. Staatsministeriums für Landwirtschaft vom 28. 3. 27 Nr. 546 c hinsichtlich der staatlichen Moorwirtschaftsstelle. Danach ist deren Zweck nicht die Erzielung eines Gewinnes, sondern die Kultivierung von Oedländereien, also die Erfüllung einer Staatsaufgabe, die die Stärkung der inländischen Wirtschaft und der einheimischen Ernährungsgrundlage zum Ziele hat. Sie ist also gemeinnützig im Sinne des § 2 Ziff. 3 c KStG.

2. Mildtätige Betriebe und Verwaltungen.

Auch hier ist auf den Zweck der Veranstaltung abzustellen. Mildtätig sind nach § 10 KStGDV. solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, bedürftige, im Inlande befindliche Personen oder bedürftige Volksgenossen im Auslande zu unterstützen. Bedürftig i. S. dieser Vorschrift sind Personen, die infolge ihrer körperlichen oder geistigen Beschaffenheit oder ihrer wirtschaftlichen Lage der Hilfe bedürfen (§ 10 Abs. 2 KStGDV.). Spricht sich die Bedürftigkeit in anderer Richtung aus, dann kann ein Unternehmen, das Abhilfe bringen will, wohl gemeinnützig sein; es ist aber nicht mildtätig i. S. des § 10 KStGDV. Dem Begriff der Mildtätigkeit steht eine Beschränkung auf einen engeren Personenkreis nicht entgegen. Dagegen muß es sich bei dem Vorliegen mildtätiger Zwecke stets um die Förderung deutscher — nicht ausländischer — Interessen handeln, wie dies bei allen nach § 2 Ziff. 3 KStG. privilegierten Zwecken der Fall sein muß. Eine räumliche Ausdehnung über die Reichsgrenzen hinaus unter Beschränkung auf die Volksgenossen ist in § 10 KStGDV. hinsichtlich der mildtätigen Zwecke ausdrücklich vorgesehen. Gemäß § 12 KStGDV. dienen mildtätigen Zwecken insbesondere Betriebe und Verwaltungen, die ausschließlich zur persönlichen

---

[21]) § 9 Abs. 1 Nr. 7 KStG. mit § 16 KStGDV. bezieht sich nur auf privatrechtliche Vereinigungen und Zweckvermögen. Die Stelle ist nur der Parallele mit den öffentlich-rechtlichen Veranstaltungen wegen eingeschaltet.

[22]) RFH. I A 128/28, Urt. v. 6. 6. 28 Bd. 23 S. 301.

[23]) RFH. I A 94/26, Urt. v. 5. 10. 26; ergangen z. VStG. 1924.

[24]) RFH. I A 296/26, Urt. v. 9. 12. 26, Bd. 20 S. 70; ergangen zum VStG. 1922, § 5 Abs. 1 Nr. 7.

und wirtschaftlichen Hilfeleistung für kranke, gebrechliche und bedürftige Personen bestimmt sind. Daß die Hilfeleistung auch Ausländern, die sich im Inland befinden, gewährt wird, steht der Voraussetzung für die Steuerbefreiung, daß deutsche Interessen gefördert werden müssen, nicht entgegen. Der § 10 KStGDV. spricht ausdrücklich von „im Inlande befindlichen Personen“. Dagegen ist jede steuerliche Begünstigung grundsätzlich abzulehnen, die nur ausländischen Interessen zugute kommt. Wenn daher die Mildtätigkeit zwar im Inlande, aber ausschließlich Ausländern gegenüber geübt wird, so ist die Steuerbefreiung unbedingt zu versagen.

Nach der Wortfassung der Durchführungsverordnung zum Körperschaftssteuergesetz wäre die Befreiung zwar auch in diesem Falle zulässig, würde jedoch dem Sinne der Befreiungsbestimmungen in § 2 Nr. 3 KStG. widersprechen.

Wenn als Ausfluß der Mildtätigkeit „Unterstützung“ gewährt wird, so setzt diese auch ein gewisses Opfer von seiten des Leistenden voraus.

d) Betriebe und Verwaltungen, welche kirchlichen Zwecken dienen (§ 2 Ziff. 3 d KStG.).

Kirchliche Zwecke sind als solche nicht gemeinnützig, ihnen aber gleichgestellt. Erst die neuere Gesetzgebung behandelt sie gesondert.

Die Befreiungsvorschrift kommt nur Betrieben und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts zugute. Ob eine Religionsgesellschaft oder eine religiöse Anstalt zu den Körperschaften des öffentlichen Rechts gehört, bestimmt sich nach Landesrecht. Nach Art. 135 Ziff. 5 RV. bleiben Religionsgesellschaften Körperschaften des öffentlichen Rechts, soweit sie solche bisher waren und können anderen Religionsgesellschaften auf ihren Antrag unter bestimmten Voraussetzungen die Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verliehen werden. Nach dem Rechte aller deutschen Länder gelten als öffentlich-rechtliche Körperschaften die evangelischen Landeskirchen und die römisch-katholische Kirche. Daneben wohl auch in der Regel die evangelischen und katholischen Kirchengemeinden, die Synodalverbände und die katholischen Bistümer, nach bayer. Recht auch die Domkapitel und Klöster.

Befreit sind die Betriebe und Verwaltungen all dieser Körperschaften, wenn sie kirchlichen Zwecken im engeren Sinne dienen. Die charitative Liebestätigkeit, insbesondere die Armen- und Krankenfürsorge zählt zu den kirchlichen Zwecken im weiteren Sinne, welche nicht als solche, wohl aber als gemeinnützige oder mildtätige Zwecke die Steuerbefreiung begründen können.[25])

[25]) Vgl. Kennerknecht in „Deutsches Steuerblatt“ 1926 S. 105 ff.: „Die Stellung der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Religionsgesellschaften und der religiösen Vereinigungen und Anstalten nach dem neuen Körperschaftssteuerrechte“.

Der Satz 2 des § 13 KStGDV. zählt — ähnlich wie § 11 hinsichtlich der gemeinnützigen Betriebe und Verwaltungen — die Zwecke auf, die als kirchliche ohne besondere Nachprüfung anzuerkennen sind. Es ist nicht verlangt, daß die kirchlichen Zwecke auch von Betrieben und Verwaltungen der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften selbst erfüllt werden; sie können daher auch von Verwaltungen anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften erfüllt werden. Wenn diese damit gleichzeitig in Ausübung öffentlicher Gewalt handeln, so kann die Steuerbefreiung auch aus diesem Gesichtspunkte eintreten.

Zu den in § 13 S. 2 KStGDV. aufgeführten kirchlichen Zwecken zählt auch die „Beerdigung" der Toten. Interessant sind in diesem Zusammenhang die Ausführungen von Evers in seinen Anmerkungen zu § 13 KStGDV. Es heißt dort: „Der Ausdruck „Beerdigung" wird nur i. S. der in den christlichen Gemeinschaften hergebrachten Erdbestattung zu verstehen sein. Es kann nicht als Absicht der Verordnung angenommen werden, die Feuerbestattung, deren Anerkennung als gemeinnützig der Reichsfinanzhof gerade mit Rücksicht auf die kirchlichen Bedenken, insbesondere auf den schroff ablehnenden Standpunkt der katholischen Kirche (detestabilis abusus!) abgelehnt hat, als kirchlichen Zweck der ihr unter dem Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit versagten steuerlichen Begünstigung zu unterstellen. Eine andeer Frage ist, ob nicht gegebenenfalls in dem Betriebe einer Feuerbestattungsanlage durch eine öffentliche Verwaltung ein nach § 2 Ziff. 1 StG. befreiter Fall der Ausübung der öffentlichen Gewalt zu sehen ist."[26])

Die im letzteren Satz aufgeworfene Frage ist zweifellos zu bejahen; denn wenn eine Friedhofverwaltung schon der Ausübung öffentlicher Gewalt dient, so ändert sich der Charakter ihrer Tätigkeit nicht, ob diese nun Erd- oder Feuerbestattung ist.

Ob der Standpunkt des Reichsfinanzhofs, den Evers und die übrigen Kommentatoren teilen, ein wirklich gerechter ist, mag dahingestellt bleiben. Denn die Feuerbestattung dient sanitären Zwecken, denen die gemeinnützige Eigenschaft nicht abgesprochen werden kann.

Ausschlaggebend für die Verneinung der Gemeinnützigkeit können daher nur die Erwägungen gewesen sein, die zu der bereits angeführten Entscheidung des Reichsfinanzhofs — I A a 547/29 Urt. v. 5. 11. 29 — geführt haben, nach der ein gemeinnütziger Zweck dann nicht vorliegt, wenn über seine Eigenschaft in dieser Hinsicht Streit in der öffentlichen Meinung herrscht.

Eine Einordnung der Feuerbestattung unter die kirchlichen Zwecke kann allerdings bei der bekannten Einstellung der christlichen Religionsgesellschaften ihr gegenüber nicht in Frage kommen.

Ganz allgemein dienen die durch das Gesetz steuerlich verselbständigten Betriebe nur dann kirchlichen und damit steuerlich begünstigten

[26]) Vgl. Evers, Komm. Anm. 48 zu § 9 KStG.

Zwecken, wenn sie unmittelbar zur Erfüllung von Zwecken der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften bestimmt sind. Diese Zweckbestimmung kann einer ganzen Reihe von Betrieben, wie sie sehr häufig namentlich Klöstern angegliedert sind, nicht zuerkannt werden: so den Klosterbrauereien und -metzgereien,[27]) Bäckereien, Sägemühlen,[28]) Paramentenstickereien, Likörfabriken usw.

Wenn auch die Erträgnisse solcher Betriebe ausschließlich in eine Kasse fließen, aus der die Aufwendungen für unmittelbar kirchliche Zwecke bestritten werden, so dienen doch die steuerlich verselbständigten Betriebe selbst nicht unmittelbar diesen Zwecken, sondern sie führen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft lediglich die Mittel zur Erfüllung kirchlicher Zwecke zu. Sie beteiligen sich insbesondere am wirtschaftlichen Wettbewerbe, was nach der Begründung zum Entwurf des neuen Körperschaftssteuergesetzes gerade mit den Hauptgrund für die Einführung der Steuerpflicht öffentlich-rechtlicher Betriebe und Verwaltungen gebildet hat. Grundsätzlich trifft dasselbe auch bei den landwirtschaftlichen Betrieben von Klöstern usw. zu, soweit sie nicht ausschließlich der Deckung des Bedarfs der Klosterinsassen dienen, sondern auch den Absatz von Erzeugnissen an die Bevölkerung bezwecken. Praktisch hat diese Frage jedoch keine Bedeutung, da Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auch bei steuerpflichtigen öffentlichen Betrieben und Verwaltungen gemäß § 11 Nr. 1 KStG. steuerfrei bleiben.

e) Bemerkungen zu a) — d).

Von besonderem Interesse ist hinsichtlich der nach § 2 Ziff. 3 KStG. steuerfreien Betriebe und Verwaltungen die Bestimmung des § 1 Abs. 3 KStGDV. Danach ist nicht verlangt, daß die Betriebe und Verwaltungen „ausschließlich" den begünstigten Zwecken dienen, soweit sie der Ausübung öffentlicher Gewalt, gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Die „überwiegende" Zweckbestimmung soll entscheidend sein. Es soll daher genügen, wenn sie diesen Zwecken ihrem Wesen nach, d. h. in der Hauptsache dienen.[29]) Der Beweis wird durch die Satzung geführt werden können, allerdings unter Zulassung des Gegenbeweises, vorbehaltlich anderweiter Vorschrift des Reichsministers der Finanzen nach § 7 KStG. Eine solche ist bisher nicht ergangen.

Nicht mitaufgeführt sind im § 1 Abs. 3 KStGDV. die Versorgungsbetriebe. Für sie gilt also eine Ausnahme. Bei ihnen genügt es nicht zur völligen Steuerbefreiung, wenn sie nur „überwiegend" den begünstigten Zwecken dienen, also in der Hauptsache Versorgungsbetriebe sind. In einem solchen Falle tritt aber auch nicht, wie bei den gemischtwirtschaftlichen Betrieben, Steuerpflicht des gesamten Einkommens ein, wird nicht der Gesamtbetrieb steuerliches Rechtssubjekt, sondern es hat eine

---

27) Vgl. RFH. — I A a 644/29 — Urt. v. 22. 10. 29.
28) Vgl. RFH. I A a 423/29 — Urt. v. 30. 7. 29.
29 Vgl. Evers, Komm. Anm. 29 zu § 2 KStG.

Trennung zu erfolgen in einen steuerfreien Versorgungsbetrieb und einen steuerpflichtigen Betrieb (s. o. unter c) 2).

Es ist durchaus denkbar, daß der Reichsfinanzminister in irgend einem Falle das Vorliegen gemeinnütziger oder kirchlicher Zwecke verneint, in dem der Reichsfinanzhof solche annehmen würde. Dann würde ein Tatbestand, in dem der betreffende Betrieb nach Maßgabe des § 7 KStG. gemeinnützigen oder kirchlichen Zwecken diente, eben nicht vorliegen. Denn die Auslegung, die der Reichsfinanzminister in Anwendung der Ermächtigung des § 7 den Vorschriften unter 3 a, c, d des § 2 KStG., die nicht für Versorgungsbetriebe gelten, gibt, ist auch für den Reichsfinanzhof bindend.[30])

4. Objektive Steuerbefreiungen.

Selbstverständliche Voraussetzung für deren Anwendbarkeit ist die subjektive, unbeschränkte Steuerpflicht. Dieser unterliegen auch die in § 2 Ziff. 3 KStG. bezeichneten Betriebe und Verwaltungen. Die Einkünfte, welche bei diesen Betrieben und Verwaltungen auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschrift bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens überhaupt außer Ansatz bleiben, sind in den Ziffern 1 und 3 des § 11 KStG. erschöpfend aufgezählt. Unter Einkünften in diesem Sinne sind grundsätzlich die Reineinkünfte zu verstehen.[31])

a) Einkünfte im Sinne des § 11 Ziff. 1 KStG.

1. Außer Ansatz bleiben Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Kapitalvermögen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 5 EStG.) mit Ausnahme der in § 83 EStG. bezeichneten Kapitalerträge.

Der innere Grund für die Befreiung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist einfach: es handelt sich hier um ganz wesentliche Einnahmequellen, insbesondere der Länder und Gemeinden. Sie stehen zwar mit der Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht im Zusammenhange; durch ihre Besteuerung aber würde ein so bedeutender Einnahmenausfall entstehen, daß zum Ausgleich dafür eine Erhöhung der Landes- und Gemeindesteuern unumgänglich wäre. Durch die Befreiungsvorschrift sollte diese Folge vermieden werden.

Die ausdrückliche Befreiung der Einkünfte aus Kapitalvermögen war einigermaßen überflüssig. Nach § 37 Abs. 3 ESt.G. gelten Kapitalerträge der in § 37 Abs. 1 und Abs. 2 EStG. bezeichneten Art, soweit sie in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe anfallen, ohnehin als Einkünfte aus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und sind als solche außer Ansatz zu lassen. Fallen solche Kapitalerträge, auch wenn sie nicht zu den in § 83 EStG. bezeichneten gehören, in einem gewerblichen Betriebe an, so gelten sie als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und unterfallen dann nicht dem § 11 Abs. 1 KStG. Praktische Bedeutung hat dies insbesondere bei Bankbetrieben von öffentlich-rechtlichen Körperschaften.

---

[30]) Evers, Komm. Anm. 28 zu § 2.

[31]) RFH. I A 262 28 ,Urt. v. 5. 6. 28.

2. Befreit sind ferner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG.) und von landwirtschaftlichem Inventar, sowie aus der zeitlich begrenzten Ueberlassung von Rechten an Grundstücken, von Gefällen und der Ausübung der Jagd und Fischerei.

Hinsichtlich der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen gilt das schon unter 1. Gesagte. Zusammen mit der Befreiung von Einkünften aus Verpachtung von landwirtschaftlichem Inventar bedeutet die Vorschrift, daß auch die Einkünfte aus der Verpachtung vollständig eingerichteter landwirtschaftlicher Betriebe von der Steuer frei sind, so aus der Verpachtung der staatlichen Domänen und der Gemeindegüter, von geistlichen Pfründen und Klostergütern.

Häufig ist in Stadtgemeinden die Verpachtung des Ratskellers mit Einrichtung. Für diese Fälle hat der Reichsfinanzhof[32]) entschieden, daß lediglich der Teil der Pachteinnahmen körperschaftssteuerpflichtig ist, der auf das mitverpachtete, bewegliche Betriebsvermögen entfällt.

Die übrigen Befreiungen bedürfen keiner besonderen Erläuterung. Doch ist noch von Interesse die Stellungnahme des Reichsfinanzministers[33]) gegenüber den preußischen Jagdgenossenschaften. Diese sind Körperschaften des öffentlichen Rechtes, ihre Betriebe daher nach § 2 Nr. 3 KStG. steuerpflichtig. Der Befreiungsvorschrift des § 9 Nr. 6 KStG., welche nur für Realgemeinden und Genossenschaften alten Rechtes, die als solche anzusehen sind, gelten, unterfallen sie nicht. Aber auf dem Umwege über die objektiven Befreiungen des § 11 Nr. 1 KStG. sind sie von der Körperschaftssteuer freizustellen.

b) Die Befreiung gemäß § 11 Ziff. 3 KStG.

(Das Steuerprivileg der Schachtelgesellschaften.)

Dies ist zweifellos eine der interessantesten und für die Formgebung in der Wirtschaft wichtigsten steuerlichen Bestimmungen. Das Körperschaftssteuergesetz von 1922 brachte sie in Nr. 8 des § 6. Eine Aenderung der Vorschrift im neuen Gesetz war notwendig insoferne, als infolge der steuerlichen Gleichstellung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen im Sinne des § 2 Ziff. 3 KStG. mit den Erwerbsgesellschaften die steuerliche Vergünstigung nun auch jenen zugute kommen mußte.

Voraussetzung für die Anwendung der Ziffer 3 des § 11 KStG. ist einmal die unbeschränkte Steuerpflicht des Betriebes oder der Verwaltung und weiter ein bestimmter Umfang der Beteiligung an einer „anderen Erwerbsgesellschfat". Dagegen braucht die andere Erwerbsgesellschaft, an der die Muttergesellschaft beteiligt sein muß, nicht notwendig selbst unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig sein.

Da der Sinn der ganzen Vorschrift die Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung ein und desselben Betriebsgewinnteiles ist, so ist zu

---

32) RFH. I A 286/28, Urt. v. 23. 10. 28.
33) Erlaß des RMdF. v. 25. 10. 26 — III c 7748.

schließen, daß die Gewinnanteile, die bei der Muttergesellschaft steuerfrei bleiben sollen, von der Tochtergesellschaft bereits versteuert sein müssen. Ist daher die Tochtergesellschaft nur beschränkt steuerpflichtig (§ 3), so kann der von ihr an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinn bei dieser nur zum Teil steuerfrei gelassen werden, der dem Verhältnis des im Inland steuerpflichtigen Einkommens der Tochtergesellschaft zu ihrem Gesamteinkommen entspricht.[34])

Notwendig ist eine Beteiligung der Muttergesellschaft an dem Grund- oder Stammkapital oder an dem Vermögen der Tochtergesellschaft auf Grund ihres Besitzes an Aktien, Kuxen, Anteilen oder Genußscheinen dieser Tochtergesellschaft. Genußscheine sichern eine „Beteiligung" nur dann, wenn mit ihnen ein Anspruch auf Berücksichtigung bei Verteilung des Liquidationsvermögens verbunden ist.

Es muß ein Rechtsverhältnis vorliegen, kraft dessen die Ansprüche aus diesen Papieren unmittelbar der Gesellschaft gegenüber als eigene, auf der Beteiligung beruhende, geltend gemacht werden können. Maßgebend ist also nicht lediglich der Besitz der betreffenden Urkunden allein.[35])

Die Beteiligung muß mindestens ein Viertel des Grund- oder Stammkapitals, oder wenn ein solches nicht vorhanden ist, des Vermögens der Tochtergesellschaft ausmachen. Es genügt auch nicht, wenn diese Höhe der Beteiligung nur zu irgend einem Zeitpunkt erreicht war, sondern sie muß während der ganzen Zeit vom Beginne des Steuerabschnitts[36]) der Muttergesellschaft bis zum Zeitpunkt des Bezuges der auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile bestanden haben.

Wenn also z. B. während dieses Zeitraumes durch Verkäufe von Aktien usw. die Beteiligung zeitweise unter ein Viertel gesunken war und durch spätere Ankäufe — wenn auch noch vor Schluß des Steuerabschnittes — die vorgeschriebene Beteiligungsquote wieder erreicht wird, so ist doch in diesem Falle das Schachtelprivileg nicht anwendbar.

Bewegt sich jedoch der Wechsel der Beteiligungsquote über der vorgeschriebenen Mindesthöhe von ein Viertel, so wird dadurch der Umfang der Steuerbegünstigung beeinflußt: die Steuerbefreiung erstreckt sich in diesem Falle nur auf die Gewinnanteile, welche auf den Teil des Besitzes an Aktien usw. entfallen, der während der ganzen Dauer vom Beginn des Steuerabschnittes bis zur Gewinnausschüttung bestanden hat.

Ist die Tochtergesellschaft als Angestellte (Organgesellschaft)[37]) der Muttergesellschaft anzusehen, so kommt das Schachtelprivileg überhaupt nicht in Frage.

---

[34]) Vgl. Evers, Komm. S. 462, Anm. 31 zu § 11 KStG.

[35]) Hat z. B. die Muttergesellschaft die Aktien der Tochtergesellschaft verpfändet, aber den Dividendenanspruch sich vorbehalten, so bleibt ihr das Recht aus § 11 Ziff. 3 KStG. erhalten. Vgl. Evers, Komm. S. 464 Anm. 36 zu § 11.

[36]) Vgl. § 12 KStG.; Steuerabschnitt = Wirtschaftsjahr.

[37]) Ein solches Angestelltenverhältnis von juristischen Personen ist in der Wirtschaft nicht selten und auch von der Rechtsprechung anerkannt. Vgl. RFH. I A 10/22, Urt. v. 31. 3. 22, Bd. 9 S. 167 und RStBl. 1922 S. 296.

Eine — wenn auch nur vorübergehende — Erweiterung hat das Schachtelprivileg erfahren durch Art. III §§ 15, 16 des Gesetzes über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. 3. 1926.[38]) Nach § 15 Abs. 1 dieses Gesetzes konnte unter der Voraussetzung, daß die Beteiligung bereits seit Beginn des Steuerabschnittes bestand, das Schachtelprivileg auch dann Anwendung finden, wenn die Beteiligung weniger als ein Viertel des Vermögens der Tochtergesellschaft betrug. Diese besondere Vergünstigung konnte letztmals im Steuerabschnitt 1929/30 beansprucht werden.

II.

Beschränkte Steuerpflicht.

Sie ist ausschließlich in § 3 KStG. geregelt.

1. Nach Absatz 1 Nr. 1 dieser Bestimmung sind mit inländischem Einkommen i. S. des § 3 Abs. 2 EStG. steuerpflichtig alle Körperschaften, Vermögensmassen, Betriebe und Verwaltungen der im § 2 KStG. bezeichneten Art, wenn sie ihren Sitz und Ort der Leitung im Auslande haben. Dabei gilt für Erwerbsgesellschaften sowohl wie für die hier allein interessierenden Betriebe und Verwaltungen i. S. des § 2 Ziff. 3 KStG. ein Steuersatz von 20 v. H. des nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 KStG. steuerbaren Einkommens (§ 21 Nr. 1, 3 a, b KStG.).

Die Frage, ob die Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht vorliegen, ist grundsätzlich nach deutschem Rechte zu entscheiden. Wenn auch für die Bestimmung privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Begriffe die ausländischen Gesetze zu Rate zu ziehen sind, so gelten für die Bestimmung wirtschaftlicher und insbesondere steuerrechtlicher Begriffe, soweit sie für die Entscheidung von Einfluß sind, ausschließlich die deutschen Rechtssätze.[39])

Die Körperschaftssteuer ist auch im Falle der beschränkten Steuerpflicht eine Personalsteuer,[40]) obwohl ihre Form dann einer Objektsteuer wesentlich näher kommt.

Die beschränkte Steuerpflicht ist gegenüber dem Körperschaftssteuergesetz von 1922 nach mehreren Richtungen hin erweitert. Zweck dieses Ausbaues des Institutes der beschränkten Steuerpflicht ist, möglichst alles, was aus dem wirtschaftlich so sehr bedrängten Inlande herausgeholt wird, was im Inlande verdient wird, auch steuerlich zu erfassen. Was als Einkommen in diesem Sinne in Frage kommt, ist in § 3 Abs. 2 EStG. erschöpfend aufgezählt.[41])

---

[38]) RGBl. I S. 185.

[39]) Vgl. Begründung S. 12 z. Entw. e. KStG. RT.-Drucks. Nr. 796, III. Wahlper. 1924/25.

[40]) RFH. I A 48/23, Urt. v. 20. 4. 23, Bd. 12 S. 107 und RStBl. 1923 S. 344.

[41]) EStG. v. 10. 8. 25, RGBl. I S. 189.

Der Grundsatz, alles im Inland bezogene oder aus dem Inlande herausverdiente Einkommen auch im Inlande zu besteuern, setzt sich mehr und mehr auch in der ausländischen Gesetzgebung durch. Ganz besonders notwendig ist er aber für valutaschwache oder — wie Deutschland — stark an das Ausland verschuldete Länder.[42])

Unter diesem Gesichtspunkt sind auch die Nummern 6—9 des § 3 Abs. 2 EStG. zu werten. Die Nr. 8 — Einkünfte aus der Beteiligung an einem inländischen Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter — wird jedoch auszuscheiden haben. Denn bei diesem Einkommen handelt es sich, wenn es auch rechtlich Kapitaleinkommen darstellt, wirtschaftlich mehr um gewerbliches Einkommen und muß ähnlich wie solches behandelt werden.

Ein inländisches Handelsgewerbe i. S. dieser Nr. 8 ist nicht nur dann gegeben, wenn der Sitz oder Ort der Leitung eines Unternehmens im Inlande liegt, sondern es fällt hierunter auch die inländische Betriebsstätte eines Unternehmens, dessen Sitz oder Ort der Leitung im Auslande liegt. Voraussetzung für die Steuerpflicht des stillen Gesellschafters ist daher, „daß sich die Beteiligung auf ein deutsches Unternehmen oder auf den deutschen Zweig eines ausländischen Unternehmens erstreckt".[43])

Soweit jedoch das deutsche Reich mit einzelnen Auslandsstaaten besondere Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen hat, gehen die Vorschriften dieser Verträge dem Inhalt des § 3, Abs. 1 BNr. 1 KStG.[44]) (§ 3 Abs. 2 EStG.) vor.[45]) Ist in einem Doppelbesteuerungsvertrage die Freistellung von der Körperschaftssteuer vorgesehen, so ist der Steuerabzug vom Kapitalertrag bei den beschränkt Steuerpflichtigen trotzdem vorzunehmen. Denn für diese Steuerpflichtigen ist der Steuerabzug eine wirkliche Kapitalertragsteuer geblieben.

---

[42]) Zu § 3 Abs. 2 Nr. 6—9 EStG. Vgl. Regierungserklärung aus dem Bericht des sechsten Ausschusses (Steuerfragen), RT.-Drucks. Nr. 1229 S. 1 — 3. Wahlper.

[43]) Vgl. Evers, Komm. Anm. 46 zu § 3 KStG. S. 264.

[44]) Vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 11 KStG.

[45]) Vgl. die Doppelbesteuerungsabkommen mit
der freien Stadt Danzig v. 19. 11. 23, RGBl. II S. 426.
Italien v. 7. Dez. 1925, RGBl. II S. 1145.
Oesterreich v. 14. Febr. 1923, RGBl. II S. 69.
Polen: Anordnung zur vorläufigen Beseitigung von Doppelbesteuerungen v. 27. 3. 1923.
Rußland v. 6. Jan. 1926, RGBl. II S. 1.
der Tschechoslowakei v. 14. Febr. 23, RGBl. II S. 69.
Ungarn v. 29. 6. 25, RGBl. II S. 641.
den Vereinigten Staaten von Amerika: s. die Erlasse des RMdF. v. 10. 8. 23 — III C 7412 —; v. 5. 1. 24 — III C 14722 —; v. 9. 12. 24 — III Dk 11366 —.
dem Saargebiet: Anordnung zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen v. 11. Okt. 1921 (auf Grund § 7 RAO.).

Der Umfang des Einkommens bei beschränkter Steuerpflicht bestimmt sich nach den §§ 34, 38 S. 1 EStG. Diese letztere Bestimmung besagt, daß der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats Richtlinien[46]) darüber erlassen kann, was als inländisches Einkommen bei beschränkt Steuerpflichtigen anzusehen ist, bei denen eine gesonderte Berechnung des Einkommens aus inländischer Erwerbs- oder Berufstätigkeit nicht möglich ist. Bemerkenswert ist der Satz des § 48 EStG., wonach in solchen schwierigen Fällen der Reichsminister der Finanzen oder (praktisch) das beauftragte Landesfinanzamt auf Antrag des Pflichtigen die Steuer auch pauschal festsetzen kann.

2. Die Vorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 2 KStG. darf nicht zu einer Doppelbesteuerung derselben Kapitalerträge bei einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft und bei einem Betrieb oder einer Verwaltung führen. Dies ergibt sich schon daraus, daß nach der Absicht des Gesetzgebers die Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts an Stelle der öffentlichen Körperschaften als Steuersubjekte gelten sollen.

Die Nr. 2 des § 3 Abs. 1 führt im Gegensatz zur Nr. 1 nicht mehr besonders an die Betriebe und Verwaltungen der im § 2 KStG. bezeichneten Art. Nach dem Wortlaut des Gesetzes wäre eine Doppelbesteuerung daher durchaus möglich; denn sowohl die öffentlich-rechtlichen Körperschaften, wie ihre Betriebe und Verwaltungen gehören zu den „Körperschaften und Vermögensmassen" des öffentlichen Rechtes. Dennoch aber hat im Falle der beschränkten Steuerpflicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 KStG. der Steuerabzug vom Kapitalertrag grundsätzlich bei den Betrieben und Verwaltungen, nicht aber bei den diesen übergeordneten Körperschaften des öffentlichen Rechtes zu erfolgen. Das gilt ohne Rücksicht darauf, ob die Betriebe und Verwaltungen eigene Rechtspersönlichkeit des zivilen oder des öffentlichen Rechtes besitzen oder nicht.[47])

Es sollen also unter § 3 Abs. 1 Nr. 2 alle Körperschaften und Vermögensmassen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts fallen, „wenn für sie nicht schon die Steuerpflicht nach § 2 oder § 3 Abs. 1 Nr. 1 KStG. begründet ist".[48])

Liegt also z. B. ein Versorgungsbetrieb vor, so ist zwar eine unbeschränkte Körperschaftssteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 b, § 7 KStG. nicht gegeben, seine beschränkte Körperschaftssteuerpflicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 besteht jedoch trotzdem.[49]) Diese Regelung hängt damit zusammen, daß bei den hier in Betracht kommenden Kapitalerträgen die

---

[46]) Vgl. die mangels solcher Richtlinien bisher angewendete Bestimmung des § 2 der Verordnung vom 4. Mai 1921, „Zentralblatt für das Deutsche Reich" 1921 S. 385 und RStBl. 1921 S. 230.

[47]) RFH. I A 445/27, Urt. v. 14. 2. 28, Bd. 23 S. 29.

[48]) Vgl. a. Begründung S. 12, Einzelbegründung zu § 3.

[49]) Vgl. Evers in StuW. 1926 S. 219 ff.; derselbe in Komm. O. 245 Anm. 13 A II b zu § 3 KStG.

Steuer durch Abzug vom Kapitalertrag an der Quelle erfaßt wird — § 24 KStG. — und daß diese Erhebungsform nicht durch die Berücksichtigung individueller Verhältnisse erschwert werden sollte.[50])

Wohl zu unterscheiden sind die beschränkte Steuerpflicht des § 3 Abs. 1 Nr. 2 KStG. und der Steuerabzug vom Kapitalertrage.[51]) Bei ersterer handelt es sich um die subjektive Steuerpflicht, bei letzterem aber um ein objektives Verfahren, um eine besondere Erhebungsform für einen Teil des körperschaftssteuerpflichtigen Einkommens. Allerdings nähert sich der Steuerabzug vom Kapitalertrag in seiner gesetzlichen Gestaltung sehr stark einer besonderen, für diese Einkommensart vorgesehenen Objektsteuer. Dieser Charakter ist am stärksten betont gegenüber den beschränkt Körperschaftssteuerpflichtigen.[52])

In den Fällen der beschränkten Körperschaftssteuerpflicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 KStG. ist auch eine Anwendung der durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelten Organtheorie ausgeschlossen. Denn die Tätigkeit der Betriebe und Verwaltungen von öffentlichen Körperschaften soll so angesehen werden, als wenn sie von einem völlig selbständigen Rechtssubjekte mit eigener wirtschaftlicher Zweckbestimmung in eigenem Gewerbebetriebe ausgeführt würde. Daher müssen auch die ihnen zufließenden Einnahmen steuerlich als ihre *eigenen* Einkünfte und nicht als solche der übergeordneten Körperschaft des öffentlichen Rechts behandelt werden.

Weiter gelten im Falle der beschränkten Steuerpflicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 KStG. nicht die Befreiungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1, 3—11 KStG. Dagegen ist die Deutsche Reichsbahngesellschaft gemäß § 9 Abs. 2 S. 1 KStG. in Verbindung mit § 14 des Reichsbahngesetzes[53]) von der beschränkten Körperschaftssteuerpflicht befreit. Ferner findet das bereits erörterte Schachtelprivileg für Betriebe und Verwaltungen im Sinne des § 2 Ziff. 3 KStG. gemäß § 25 KStG. mit § 17 Nr. 3 der Ausführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Kapitalertrag vom 8. 5. 26 (StKAB.) Anwendung.

Der Grundsatz, daß beim Steuerabzug vom Kapitalertrag u. a. auch keine Steuerbefreiungen zulässig sind, ist durchbrochen insbesondere durch § 3 Abs. 3 KStG. Es sind von der Besteuerung ausgenommen die an dieser Stelle aufgeführten Körperschaften des öffentlichen Rechts. In dieser Vorschrift macht sich der Charakter der Steuer als Personalsteuer geltend, der im übrigen beim Steuerabzug vom Kapitalertrag völlig zurücktritt.

---

[50]) RFH. I A 445/27, Urt. v. 14. 2. 28, Bd. 23 S. 29, sowie Begründung S. 36 z. Entw. eines EStG., ferner RFH. Bd. 21 S. 331 und 336.

[51]) RFH. I A 339/28, Urt. v. 9. 4. 29.

[52]) RFH. (Gutachten) v. 14. 12. 26 — VI D 2/26 — Bd. 20 S. 164 u. RStBl. 1927 S. 57.

[53]) Vom 30. 8. 1924, RGBl. II S. 272.

III.

Besonderheiten.

1. Nach § 15 Nr. 3 KStG. dürfen bei Ermittlung des Einkommens neben den Werbungskosten, den abzugsfähigen Sonderleistungen und den in § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG. bezeichneten Schuldzinsen, Renten und Lasten noch abgezogen werden „bei . . . . Betrieben und Verwaltungen i. S. des § 2 Nr. 3 die Beträge, die zur Beseitigung eines aus einem früheren Steuerschnitte stammenden Verlustes verwendet werden, durch den das Grund- oder Stammkapital angegriffen ist (Unterbilanz). Ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorhanden, so tritt an seine Stelle die Summe der Einlagen oder die Summe der Anschaffungs- oder Herstellungspreise der zum Betriebsvermögen gehörigen Gegenstände i. S. des § 19 Abs. 2 EStG. Ob und in welcher Höhe ein Verlust gegeben ist, bestimmt sich nach den Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens (§§ 13—17 KStG., §§ 12—17, 19—21 EStG".

Das Gesetz gibt zur Beseitigung von Zweifeln selbst eine Begriffsbestimmung für die technische Bezeichnung „Unterbilanz". Sie entspricht dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 20. Okt. 1920,[54]), wonach eine Unterbilanz nicht als vorliegend angenommen werden kann, solange und soweit eine Gesellschaft — also auch ein öffentlich-rechtlicher Betrieb oder eine Verwaltung — in der Lage ist, den in einem Jahre eingetretenen Verlust unter Evidenthaltung des Grund- oder Stammkapitals aus gesetzlichen oder freiwilligen Reserven zu decken.[55]) Für die Entscheidung der Frage, ob und in welcher Höhe eine Unterbilanz i. S. des § 15 Nr. 3 KStG. vorliegt, ist nicht die unberichtigte Handelsbilanz, sondern die auf Grund der steuerlichen Vorschriften berichtigte Handelsbilanz (Steuerbilanz) maßgebend.

Es ist klar, daß bei der Anwendung der Vorschrift des § 15 Ziff. 3 KStG. sich eine Menge Zweifelsfragen ergeben können. Der Reichsminister der Finanzen hat hinsichtlich einer Reihe solcher Fragen gemäß § 43 RAO. den Reichsfinanzhof um Erstattung eines Gutachtens ersucht. Dieses außerordentlich umfangreiche Gutachten[56]) weicht in manchen Beziehungen von der Stellungnahme des Reichsministers der Finanzen zu diesen Fragen ab; eine Besprechung des sehr interessanten und aufschlußreichen Gutachtens verbietet sich jedoch im Rahmen dieser Darstellung.

Jedenfalls kommt für die Anwendung des § 15 Nr. 3 KStG. nicht jede Unterbilanz in Betracht, die in der steuerlichen Eröffnungsbilanz

---

[54]) RFH. Bd. III S. 333.

[55]) Diese Vorschrift findet keine Anwendung auf die zur Tilgung eines in der Goldmarkeröffnungsbilanz gemäß § 5 Abs. 2 der Goldbilanzverordnung vom 28. 12. 23 (RGBl. I S. 1253) eingestellten Kapitalentwertungskontos verwendeten Beträge; s. a. § 30 Abs. 2 KStG. und Begründung S. 16 zu § 15 Nr. 3.

[56]) RFH. Gutachten vom 15. 2. 1927 — I D 526 — Bd. 20 S. 325 und RStBl. 1927 S. 117.

ausgewiesen wird, sondern nur diejenige, die durch **Verluste** seit der steuerlich richtig aufgemachten Goldmarkeröffnungsbilanz entstanden ist.

Daher kann eine durch Kapitalrückzahlung oder Ausschüttung entstandene Unterbilanz nicht nach § 15 Nr. 3 KStG. durch spätere Geschäftsgewinne steuerfrei beseitigt werden, da es sich dabei ja nicht um einen „Verlust" im Sinne dieser Vorschrift handelt.[57]) Ebenso kann § 15 Nr. 3 KStG. nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn die Unterbilanz schon durch Zusammenlegung des Grundkapitals[58]) (bei einer A.G.), also durch eine Sanierung beseitigt ist.[59])

Ist dagegen eine Unterbilanz durch Zahlung von Personalsteuern[60]) entstanden, die nach § 17 Nr. 3 KStG. bei der Ermittlung des Einkommens im laufenden Steuerabschnitt nicht abgezogen werden dürfen, so bleiben die zu ihrer Beseitigung in einem späteren Steuerabschnitt verwendeten Beträge steuerfrei. Der Reichsfinanzhof[61]) begründet diese Auffassung u. a. damit, daß es ungerechtfertigt wäre, die durch Zahlung von Personalsteuern entstandene Unterbilanz grundsätzlich anders zu behandeln, als eine durch andere, gleich notwendige Betriebsausgaben verursachte.

In jedem Falle aber kann der Abzug aus § 15 Nr. 3 KStG. nur verlangt werden, wenn sonst steuerpflichtige Beträge zur Beseitigung der Unterbilanz auch tatsächlich verwendet werden.[62])

Die Berechnung des Verlustes, der als Unterbilanz gelten soll, bestimmt sich nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Körperschaftssteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes.

2. Besondere Beachtung verdient auch die Vorschrift des § 16 KStG. Dort ist für das Körperschaftssteuerrecht für anwendbar erklärt der § 15 Abs. 2 EStG. Dessen Satz 2 lautet: „Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist der Abzug der in Abs. 1 Nr. 2 bezeichneten Sonderleistungen[63]) überhaupt nicht, der Abzug der übrigen im Abs. 1 genannten Aufwendungen[64]) nur insoweit statthaft, als sie mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhange stehen, die der Besteuerung unterliegen." Sonderleistungen sind danach bei beschränkt Steuerpflichtigen überhaupt nicht abziehbar. Diese Bestimmung erfährt jedoch für die nach § 3 Abs. Nr. 1 KStG. beschränkt Steuerpflichtigen — also auch für Betriebe und Verwaltungen i. S. des § 2 Ziff. 3 KStG. — eine gewisse Einschränkung dadurch, daß die in den §§ 14, 15 KStG. aufgeführten

---

57) RFH. I A 36/28, Urt. v. 31. 7. 28.

58) Der Begriff Grund- oder Stammkapital ist für die steuerliche Betrachtung kein anderer als für das Handelsrecht. Vgl. RFH. I A a 710 28, Urt. v. 9. 4. 29.

59) RFH. I A 288/28, Urt v. 22. 1. 29, Bd. 24 S. 340.

60) Z. B. Körperschaftssteuer, Vermögenssteuer, Kirchensteuer.

61) RFH. I A a 814/28, Urt. v. 15. 1. 29, Bd. 24 S. 318.

62) Vgl. Evers, Komm. Anm. 36 zu § 15 KStG.

63) Das sind die Sonderleistungen nach § 17 EStG.

64) Das sind die Werbungskosten nach § 16 EStG. und die Schuldzinsen und anderen dauernden Lasten i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Sonderleistungen und Aufwendungen, die das Einkommensteuergesetz nicht kennt, bei diesen Steuerpflichtigen dennoch abzugsfähig sind. Voraussetzung dafür ist allerdings stets, daß diese Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem inländischen Vermögen, der inländischen Betriebsstätte oder mit dem inländischen Einkommen der nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 KStG. beschränkt Steuerpflichtigen stehen. Ob ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang vorliegt, ist eine nach den gesamten Umständen des einzelnen Falls zu entscheidende Tatfrage. Immer aber muß der Zusammenhang ein ursächlicher und unmittelbarer sein. „Besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistung sowohl mit den Einnahmen, die bei der Veranlagung in Betracht zu ziehen, als auch mit solchen, die außer Betracht zu lassen sind, so ist die Leistung nur zu einem entsprechenden Teile abzugsfähig."[65])

Bei den gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 KStG. mit inländischen Kapitalerträgen Steuerpflichtigen jedoch sind die bezeichneten Abzüge nicht zulässig. Doch besteht auch hier eine Ausnahme hinsichtlich der Kirchen und ihrer Anstalten für „Kapitalerträge, die für Besoldungen oder für Zwecke der Alters-, Invaliden-, Witwen- oder Waisenversorgung verwendet werden".[66]) Diese Ausnahme von § 16 S. 2 KStG. war notwendig, um einen Widerspruch mit der Bestimmung des § 15 Nr. 2 KStG. zu vermeiden.[67])

Für den Fall aber, daß — immer mit Ausnahme des § 15 Nr. 2 — bei Einkünften von beschränkt Körperschaftssteuerpflichtigen sowohl die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Nr. 1 wie die des § 3 Abs. 1 Nr. 2 KStG. vorliegen, ist der Abzug irgend welcher Werbungskosten, Schuldzinsen oder sonstigen Ausgaben von den Roheinkünften unzulässig.[68])

3. Die Körperschaftssteuerpflicht im Falle der Auflösung eines Betriebes oder einer Verwaltung i. S. des § 2 Nr. 3 KStG. oder ihres Ueberganges auf einen anderen — sei es mit, oder ohne Liquidation — behandelt § 18 KStG.

Die Vorschrift bezweckt die steuerliche Erfassung der Liquidations- und Fusionsgewinne.

Die Gleichstellung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen mit den Erwerbsgesellschaften ist auch in dieser Bestimmung durchgeführt. Sie entspricht einem Gebot der Gerechtigkeit, da auch die für die Erwerbsgesellschaften geltenden Vergünstigungen[69]) auf die öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen angewendet werden.[70])

Gemäß § 18 Abs. 1 KStG. gilt bei Auflösung eines Betriebes oder einer Verwaltung als Gewinn des letzten, mit dem Abschluß der Liqui-

[65]) Vgl. Evers, Komm. S. 707 Anm. 6 zu § 16 KStG. und S. 708 Anm. 10.
[66]) § 15 Nr. 2 KStG.
[67]) Vgl. Regierungserklärung a. d. Bericht d. 6. Ausschusses (Steuerfragen) RT.-Drucks. Nr. 1229 III. Wahlper. 1924/25, S. 1.
[68]) RFH. I A 377/28, Urt. v. 7. 2. 29.
[69]) § 11 Nr. 3, § 15 Nr. 2, 3 KStG.
[70]) Vgl. a. Reg.-Erkl. Bericht S. 12.

dation endenden Steuerabschnittes der Unterschied zwischen dem zur Verteilung gelangenden Vermögen und dem der letzten der Liquidation vorangegangenen Veranlagung zur Körperschaftssteuer zugrunde gelegten Vermögen. Nur dann, wenn eine solche Veranlagung der Liquidation nicht vorangegangen ist, soll das Grund- oder Stammkapital oder der an dessen Stelle tretende Betrag als Vergleichsposten benutzt werden. Dieser Fall wird nur dann praktisch, wenn ein neu errichteter Betrieb oder eine Verwaltung bereits vor Ablauf des ersten Geschäftsjahres in Liquidation tritt.

Die Ermittlung des Liquidationsgewinnes regelt sich nach den auch sonst anzuwendenden Vorschriften[71]) unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit steuerfreier Vermögenszugänge im Steuerabschnitt und der Zurechnungspflicht hinsichtlich des Gewinnes des vorangegangenen Steuerabschnittes, soweit er in dem zur Verteilung kommenden Vermögen nicht mehr enthalten ist (§ 18 Abs. 1 KStG.).

Entsprechendes gilt für die Fusionsgewinne nach § 18 Abs. 2 KStG. Doch kommt diese Vorschrift wegen der in § 18 Abs. 3 KStG. enthaltenen Einschränkungen in der Regel nur in Frage bei der Uebertragung des Vermögens eines Betriebes oder einer Verwaltung an physische Personen oder an ausländische Körperschaften.

Dagegen hat es keine steuerliche Bedeutung, ob der Vermögensübergang i. S. des § 18 Abs. 2 an ein schon bisher bestehendes Rechtssubjekt oder in der Art erfolgt, daß das Rechtssubjekt, auf welches das Vermögen übergeht, erst nach der Auflösung des Betriebes oder der Verwaltung neu entsteht.

Wird das Vermögen eines Betriebes oder einer Verwaltung als Ganzes mit oder ohne Liquidation auf eine inländische Erwerbsgesellschaft oder auf eine Körperschaft des öffentlichen Rechts übertragen, so findet keine Besteuerung des Fusionsgewinnes statt. Zur Beseitigung von Zweifeln[72]) wurde die Anwendung der §§ 30 mit 32 EStG. ausdrücklich ausgeschlossen, wonach Gewinne bei „Veräußerungen" eines Betriebes als Ganzes steuerpflichtig sind.

Doch wird durch § 18 Abs. 3 S. 1 KStG. die Steuerpflicht des bis zur Uebertragung des Vermögens erzielten Geschäftsgewinnes nicht beseitigt.

Die Vorschrift des § 18 Abs. 1 über die Bestimmung des Liquidationsgewinnes ist auch anzuwenden auf den Fall, daß ein bisher unbeschränkt steuerpflichtiger Betrieb oder eine Verwaltung durch Verlegung des Sitzes und Ortes der Leitung oder eines von beiden in das Ausland aus der inländischen Steuerpflicht ganz ausscheidet oder beschränkt steuerpflichtig wird (§ 19 KStG.).

[71]) §§ 13—17 KStG., §§ 12—17, 19—21 EStG.
[72]) Vgl. Reg.-Erkl. Bericht S. 12.

4. Auf das Verfahren beim Steuerabzug vom Kapitalertrag bei der Veranlagung von Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen und bei Feststellung der Vorauszahlungen und der Abschlußzahlung finden die entsprechenden Bestimmungen des EStG. — §§ 68, 83 bis 103 EStG. sinngemäß Anwendung. Abweichungen davon sind in den §§ 25 bis 28 KStG. aufgeführt.

Erwähnenswert — wenn auch nur von historischer Bedeutung — ist schließlich noch die Uebergangsvorschrift des § 32 Abs. 1 S. 1 KStG. Sie kam allerdings nicht den Betrieben und Verwaltungen zugute, die als Steuersubjekte schon nach bisherigem Körperschaftssteuerrechte[73]) pflichtig waren. Danach konnten öffentliche Betriebe und Verwaltungen erstmalig für ein Wirtschaftsjahr zur Körperschaftssteuer herangezogen werden, das erst nach Inkrafttreten des KStG. — 29. 8. 25 — begann.

§ 5.

Vermögenssteuergesetz.[74])

I.

Weder vor dem Kriege waren Reich, Staat und Gemeinden zu irgend welchen Vermögenssteuern herangezogen worden, noch auch durch das Gesetz über den Wehrbeitrag von 1913, über das Reichsnotopfer von 1919, oder das Vermögenssteuergesetz von 1922, noch durch das Industriebelastungsgesetz.

Das Aufbringungsgesetz aber gab den Auftakt zur allgemeinen Besteuerung der öffentlichen Körperschaften durch das Mittel der steuerrechtlichen Verselbständigung ihrer Betriebe und Verwaltungen.

So kam es, daß der erste Entwurf 1925 zu einem Vermögenssteuergesetze der Steuerpflicht unterwarf „Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechtes sowie von solchen Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Betriebe und Verwaltungen, soferne die Betriebe und Verwaltungen weder der Ausübung der öffentlichen Gewalt noch kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen".[75]) Der Wortlaut dieser Bestimmung deckt sich mit dem der entsprechenden Vorschrift im I. Entwurf zum Körperschaftssteuergesetz. Hier wie dort sollten insbesondere die Versorgungsbetirebe der Steuerpflicht unterfallen.

---

[73]) D. i. nach dem KStG. v. 30. 3. 20 (RGBl. S. 393) in der Fassung d. Ges. v. 8. 4. 22 (RGBl. I S. 351); vgl. a. RFH. I A 4/27, Urt. v. 8. 3. 27, Bd. 20 S. 282 und RStBl. 27 S. 113.

[74] Fassung v. 10. 8. 1925, RGBl. I S. 233, unter Berücksichtigung der Aenderungen der §§ 4 und 7 durch das Gesetz über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. 3. 26 RGBl. I S. 185, sowie durch die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930 (RGBl. I S. 517).

[75]) Vgl. Hotop „Das neue Vermögenssteuergesetz" in Steuerarchiv 1925 S. 73.

Das Schicksal, das die beiden Entwürfe bei den Beratungen des Reichstags erfuhren, war sehr verschieden: Während für das Körperschaftssteuerrecht die Steuerpflicht der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen grundsätzlich und in der Form des Entwurfs begründet wurde, wobei unter die befreiten Betriebe auch noch die Versorgungsbetriebe aufgenommen wurden, kam für das Vermögenssteuerrecht der ganze Entwurf hinsichtlich der subjektiven Steuerpflicht der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen zu Fall. Damit wurden die öffentlichen Betriebe und Verwaltungen auch aus der Reihe der Vermögenssteuerrechtssubjekte ausgeschaltet. Es handelt sich daher bei ihnen nicht um subjektive Steuerbefreiungen, sondern wie bei den begünstigten Betrieben und Verwaltungen i. S. des § 2 Nr 3 KStG. um begriffliche Einschränkungen der Steuerpflicht. Als einzige Ausnahme[76]) erscheint die subjektive Steuerpflicht der Kreditanstalten des öffentlichen Rechts gemäß § 2 Nr. 2 d VStG. (s. u.).

Die Verschiedenheit der Regelung der subjektiven Steuerpflicht hinsichtlich der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen, die auf einem im Reichsrat geschlossenen Kompromiß beruht, ist einmal dadurch erklärlich, daß an der Körperschaftssteuer die Länder und Gemeinden überwiegend beteiligt sind, die Steuer daher praktisch auf einer erträglichen Höhe bleibt und außerdem die Gewinne im Verhältnis zum Kapital oft sehr klein sind, während die Vermögenssteuer ganz dem Reiche verbleibt.[77])

Aber auch eine ernste sachliche Erwägung mag von Bedeutung gewesen sein: Eine Vermögensbesteuerung der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen würde die Länder und Gemeinden ganz besonders schwer treffen. Das in diesen Veranstaltungen — man denke an Bergwerke, Manufakturen, Bäder — investierte Kapital ist meist sehr erheblich und steht gar oft in gar keinem Verhältnisse zum Gewinn dieser — zum Teil gar nicht auf Gewinnerzielung eingestellten — Betriebe. Eine Vermögensbesteuerung würde daher bei diesen Betrieben zu einer ständigen Verminderung der Substanz und damit zu einer Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit bei Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben führen. Um diese jedoch zu erhalten, müßten nicht unbeträchtliche Teile der Steuereinnahmen insbesondere der Länder und Gemeinden für die Zahlung der Reichssteuer verwendet werden, eine höchst unerwünschte und gefährliche Folge, die der Gesetzgeber wohl voraussah und um jeden Preis vermeiden wollte.

Von diesem Gesichtspunkt aus betrachtet erscheint die Inkonsequenz, die in der so verschiedenartigen Regelung der subjektiven Steuerpflicht

---

[76]) Vgl. Hotop „Das neue Vermögenssteuergesetz“ in Steuerarchiv 1925 S. 345.

[77]) Vgl. Kühne in DStZ. 1925 Sp. 708 ff.

der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen für die Gebiete des Körperschafts- und des Vermögenssteuerrechts liegt, wohl einigermaßen gerechtfertigt.

II.

1. Unbeschränkt vermögenssteuerpflichtig sind nach § 2 Nr. 2 des VStG. die Kreditanstalten des öffentlichen Rechts. Es muß sich also um öffentliche Betriebe oder Verwaltungen handeln, die sich geschäftsmäßig mit Kreditgewährung befassen. Dazu gehören insbesondere die landschaftlichen und stadtschaftlichen Kreditinstitute — z. B. die Zentrallandschaft für den preußischen Staat —, Landesbanken, städtische Hypotheken- und Grundrentenanstalten, aber auch die städtischen Leihhäuser. Die städtischen Sparkassen erfüllen die Voraussetzung der Kredithingabe dadurch, daß sie die Spareinlagen wieder im öffentlichen Verkehr anlegen müssen. Ausgenommen von der Steuerpflicht sind gemäß § 4 Abs. 1 Ziff. 4 VStG. allerdings jene öffentlichen Sparkassen, die sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs[78]) beschränken. Abweichend von der für die Körperschaftssteuer getroffenen Regelung sind aber Sparkassen, die neben sparkasseneigenen auch sparkassenfremde Geschäfte, wenn auch nur in geringem Umfange betreiben, zur Vermögenssteuer — ebenso wie zu den Aufbringungsleistungen — mit ihrem gesamten Vermögen heranzuziehen.[79])

Für das Vermögen der öffentlich-rechtlichen Kreditanstalten ist, da sie einer Einheitswertsteuer i. S. des Reichsbewertungsgesetzes[80]) unterliegen, gemäß §§ 1, 3, 31 RBewG. ein Einheitswert festzustellen. Bei der Bewertung sind die öffentlich-rechtlichen Kreditanstalten wie offene Handelsgesellschaften[81]) zu behandeln.

Die Vermögenssteuerpflicht der öffentlich-rechtlichen Kreditanstalten ist eingeführt worden, weil diese sich wie private Kreditunternehmen am Wirtschaftsleben beteiligen.[82])

2. Möglich ist aber für öffentlich-rechtliche Betriebe jeder Art eine beschränkte Vermögenssteuerpflicht. Diese tritt gemäß § 3 Nr. 2 VStG. dann ein, wenn der Sitz und Ort der Leitung im Auslande liegen. Als „Gesamtvermögen" gilt in diesem Falle das gesamte Inlandsvermögen (§ 3 Nr. 2 d. RBewG.). Auf beschränkt Steuerpflichtige sind die sämtlichen subjektiven Befreiungsvorschriften des § 4 Abs. 1 VStG. gemäß der ausdrücklichen Bestimmung in § 4 Abs. 2 VStG. nicht anwendbar.

---

[78]) Vgl. o. § 4 (KStG.) zu B I 2c.

[79]) Vgl. Erlaß d. RMdF. v. 4. 5 .28 — III e 6900 — und Handb. d. Steuerrechts 1926 S. 600, Anm. 6 z. VStG.

[80]) Vom 10. 8. 25, RGBl. I S. 214.

[81]) RFH. I A b 288/29, Urt. v. 31. 10. 29.

[82]) Vgl. Reichstags-Drucks. Nr. 798, III. Wahlper. 1924/25 und den Bericht über die 111. Sitzung, Sp. 4008 bis 4018.

§ 6.

Erbschaftssteuergesetz.[83])

I.

Der Begriff „öffentlich-rechtliche Betriebe und Verwaltungen" ist dem Erbschaftssteuergesetze unbekannt.

1. Persönlich steuerpflichtig sind Inländer. Als solche gelten auch juristische Personen des öffentlichen Rechts und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen mit inländischem Sitz oder Ort der Leitung.

Soweit also öffentlich-rechtliche Betriebe und Verwaltungen selbst juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, oder unter eine andere der erwähnten Gruppen fallen, sind sie persönlich steuerpflichtig. Die Regel wird jedoch sein, daß die hinter ihnen stehenden öffentlich-rechtlichen Körperschaften Erwerber der steuerpflichtigen Anfälle und damit steuerpflichtig sind. Außerdem spielt das für das Erbschaftssteuerrecht wesentliche personelle Verhältnis zwischen Erblasser oder Schenker und dem Erwerber nur insofern eine Rolle, als gemäß § 9 ErbschStG. die Steuer stets nach der V. Klasse zu erheben ist.

2. Die Befreiungsvorschrift des § 18 Nr. 17 ErbschStG., wodurch Anfälle an Reich, Länder und Gemeinden nicht von der Steuer betroffen werden, bringt ihrer Form nach eine objektive Befreiung. Da sie sich nicht darauf beschränkt, Anfälle bestimmter Art von der Steuerpflicht auszunehmen, sondern schlechthin alle Anfälle an die erwähnten öffentlich-rechtlichen Körperschaften befreit, handelt es sich in Wirklichkeit um eine Freistellung dieser Körperschaften von der persönlichen Steuerpflicht.

3. Die Befreiung von Zuwendungen an Religionsgesellschaften und juristische Personen, die kirchliche Zwecke verfolgen, gemäß § 18 Nr. 18 Erbsch.StG. hat ebenfalls den Charakter einer subjektiven Befreiung. Dasselbe gilt von der Begünstigung der Zuwendungen an ausschließlich mildtätige oder gemeinnützige Vereinigungen und Anstalten gemäß § 18 Nr. 19 a. In allen diesen Fällen muß es sich um Rechtssubjekte handeln, denen die Befreiung zugute kommt. Eine „Verselbständigung" von nichtrechtsfähigen Veranstaltungen durch das Gesetz wie in § 2 Ziff. 3 KStG. kommt nicht in Frage.

II.

Soweit aber öffentlich-rechtliche Betriebe oder Verwaltungen selbst als persönlich steuerpflichtig anzusprechen sind (s. I) unterliegen bei ihnen wie bei allen anderen Steuerpflichtigen der Steuer

[83]) Fassung vom 22. 8. 25, RGBl. I S. 320, auf Grund Art. II des Ges. v. 10. 9. 1919, RGBl. S. 1543. II. Fassung des Ges. v. 7. 8. 1922, RGBl. I S. 695.

1. Der Erwerb von Todes wegen
2. Schenkungen
3. Zweckzuwendungen

im Sinne der §§ 2—4 Erbsch.StG.

Die objektiven Befreiungen des § 18 finden sinngemäße Anwendung. Die Bewertung der steuerpflichtigen Anfälle erfolgt gemäß §§ 22 ff. Erbsch.StG. nach den Grundsätzen des Reichsbewertungsgesetzes.

IV. Abschnitt.

Die wichtigsten Verkehrssteuern.

§ 7.

Umsatzsteuergesetz.[1])

A) Subjektive Steuerpflicht.

I. Sie hat zur Voraussetzung gemäß § 1 Nr. 1 UStG. § 1 UStDB.

1. eine umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit,
2. eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Zu 1: Merkmal der Selbständigkeit ist das Tätigwerden einer Person oder Personenvereinigung usw. — also auch eines öffentlich-rechtlichen Betriebes oder einer Verwaltung — nach außen hin und zwar in eigenem Namen und auf eigene Verantwortung.

Ein öffentlich-rechtlicher Betrieb oder eine Verwaltung kann aber, auch wenn es sich um eine juristische Person oder eine sonstige, umsatzsteuerrechtlich im allgemeinen als rechtsfähig anerkannte Personengemeinschaft handelt — z. B. offene Handelsgesellschaft — nach der sogen. Organtheorie des Reichsfinanzhofs für das Umsatzsteuerrecht „unselbständig" sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, „wenn ein rechtlich selbständiges Unternehmen in den geschäftlichen Organismus eines anderen Unternehmens so eingegliedert ist, daß es dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist".[2]) Doch ist Unselbständigkeit nur beim Vorliegen besonderer Umstände anzunehmen[3]) und bei der Prüfung dieser Frage ist immer die Gesamtheit der Verhältnisse, insbesondere die tatsächliche

[1]) Vom 24. 12. 1919 in der Fassung vom 8. Mai 1926, RGBl. I S. 218, unter Berücksichtigung der durch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 (RGBl. I S. 517) getroffenen Aenderungen.

[2]) RFH. V A 707 28, Urt. v. 15. 3. 29; vgl. auch Bd. 18 S. 75 und RStBl. 1926 S. 115 Nr. 79.

[3]) RFH. Bd. III S. 294 und RStBl. 1920 S. 641; Bd. 11 S. 266 und RStBl. 1922 S. 351.

Als „besondere Umstände" in diesem Sinne kommen in Betracht: Erheblicher Besitz an Gesellschaftsanteilen, Personengleichheit der Vorstandsmitglieder oder gesicherter Einfluß auf die Besetzung des Vorstandes, Lieferung der gesamten Rohstoffe oder Abnahme der Gesamterzeugung, Preisfestsetzung usw.

Vgl. dazu RFH. Bd. III S. 284 und RStBl. 1920 S. 692; RStBl. 1923 S. 216; Bd. 13 S. 147 und RStBl. 1924 S. 121; Bd. 15 S. 6 und RStBl. 1925 S. 18 Nr. 35; RStBl. 1925 S. 85 Nr. 151.

Ferner: Popitz, Komm. 1928 Anm. 2d, d zu § 1 Nr. 1 UStG.

Handhabung der Verträge im Innenverhältnis zwischen dem herrschenden Unternehmen und dem Organ entscheidend.[4])

Zu 2: Die Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen kann sein eine Ausübung der öffentlichen Gewalt, oder aber eine gewerbliche oder berufliche Betätigung, die ins private Wirtschaftsleben eingreift. Der Umsatzsteuerpflicht unterliegt nur die letztere Art.

a) Der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen gemäß § 24 UStDB. die Hoheitsverwaltungen des Reichs und der Länder sowie die Verwaltungen der Gemeinden (Gemeindeverbände). Eine Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben[5]) ist nach § 24 UStDB. insbesondere dann anzunehmen, wenn die Ausgaben eines Betriebes oder einer Verwaltung auf Leistungen gerichtet sind, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Die dafür erhobenen öffentlich-rechtlichen Gebühren sind nicht umsatzsteuerpflichtig.[6]) Dagegen begründet der rein tatsächliche Annahmezwang auf Grund einer bloßen Monopolstellung der öffentlich-rechtlichen Körperschaft auf gewerblichem Gebiete keine Steuerfreiheit.[7])

b) Gewerbliche oder berufliche Betätigung eines öffentlichen Betriebes oder einer Verwaltung liegt dann vor, wenn die Tätigkeit auch Gegenstand eines Privatunternehmens sein kann. Die gewerbliche oder berufliche Betätigung muß nachhaltig und Dritten gegenüber erfolgen mit der Absicht der Einnahmenerzielung, wobei die Absicht der Gewinnerzielung nicht begriffsnotwendig ist.[8])

Als gewerbliche Tätigkeit[9]) gilt nach § 1 Nr. 1 Satz 2 UStG. auch die Urerzeugung; also auch die Landwirtschaft — und der Handel.

II. a) Subjektiv befreit ist die Reichspost. Ihr gesamter Betrieb ist als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen,[10]) soweit der öffentliche Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehr in Betracht kommt. Dagegen sind alle Leistungen der Reichspost, die diesen Rahmen überschreiten — z. B. der Rundfunk — der Steuer unterworfen. Soweit Beförderungsunternehmungen durch Gesetz zu Leistungen zu Gunsten der Post verpflichtet sind, genießen sie ebenfalls Steuerfreiheit.

---

[4]) Vgl. dagegen die frühere Auffassung in: Popitz, Komm. 2. Aufl. S. 158 und RFH. Urt. v. 10. 11. 1921, Bd. 7 S. 207 (ergangen zum Umsatzsteuergesetz von 1918), daß juristische Personen immer umsatzsteuerrechtlich selbständig seien.

[5]) Vgl. Jacobi: „Ausübung öffentlich-rechtlicher Gewalt und gewerbliche Tätigkeit bei der Umsatzsteuer" in Steuerarchiv 1926 S. 305.

[6]) RFH. — V f 119/21 — Urt. v. 24. 11. 21, Bd. VII S. 275.

[7]) RStBl. 192 6S. 150 Nr. 159.

[8]) Vgl. § 1 Nr. 1 S. 3 UStG.; auch ein Verlustabschluß ist umsatzsteuerpflichtig.

[9]) Für das Umsatzsteuerrecht ist es auch belanglos, ob die Tätigkeit gegen gesetzliche oder behördliche Verbote oder die guten Sitten verstößt. Vgl. RStBl. 1922 S. 158; 1923 S. 132, S. 196.

[10]) Vgl. die Ausführungen unter § 4.

b) Die subjektive Umsatzsteuerfreiheit ist also nicht unbeschränkt, sondern an gewisse objektive Voraussetzungen gebunden.[11]) Dies zeigt sich besonders deutlich auch in der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 UStG., wonach Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände ebenso wie das Reich[12]) wegen ihrer Schlacht-[13]) und Viehhöfe, Gas- und Elektrizitätswerke[14]) und der Wasserwerke von der Umsatzsteuer befreit sind, nicht aber schlechthin.

Befreit sind also nicht diese Unternehmungen selbst, sondern die unternehmenden öffentlichen Körperschaften. Das Umsatzsteuerrecht hat nicht, wie z. B. das Körperschaftssteuerrecht in § 2 Ziff. 3 KStG. für sein Gebiet in den öffentlich-rechtlichen Betrieben und Verwaltungen neue, selbständige Rechtssubjekte anerkannt. Die „Selbständigkeit", die das Umsatzsteuergesetz in seinem § 1 Nr. 1 im Auge hat, ist rein wirtschaftlich, tatsächlich, nicht rechtlich gemeint.[15])

Die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 UStG. umfaßt auch nicht alle „Versorgungsbetriebe" im Sinne des § 7 KStG., welche von den in § 3 angeführten öffentlichen Körperschaften unterhalten werden, sondern lediglich die im Gesetz und in den Durchführungsbestimmungen selbst aufgezählten.[16]) Steuerpflichtig sind daher insbesondere auch die Monopolbetriebe des Reichs und der Länder.

c) Dagegen sind nach § 3 Nr. 3 UStG. befreit „Unternehmen oder einzelne Zweige von Unternehmen, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig sind,[17]) wegen solcher Umsätze, die diesen Zwecken unmittelbar dienen und bei denen die Entgelte hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmungen verlangten Entgelten zurückbleiben." Ein selbständig abgegrenzter Teil eines Gesamtbetriebes kann daher ebenfalls als gemeinnützig oder wohltätig angesehen werden.[18]) Maßgebend für die Gemeinnützigkeit ist der Hauptzweck, den ein Unternehmen verfolgt; daher schließen Nebenleistungen,

---

[11]) Vgl. auch Stamm in „Mitteilungen" 1925 S. 164 (Deutscher Großhandel 1925 Nr. 83).

[12]) Als Gemeindeverbände gelten Provinzen, Bezirke, Kreise und öffentlich-rechtliche Zweckverbände; vgl. § 27 letzter Satz UStDB.

[13]) Das preußische Kommunalabgabengesetz erkennt hier in § 11 Abs. 2 ausdrücklich die Erfüllung unmittelbar öffentlich-rechtlicher Zwecke (Sanitätspolizeiliche) an.

[14]) Die Befreiung der Gas- und Elektrizitätswerke hält Popitz — Komm. 1928 Anm. 2a zu § 3 Nr. 2 UStG. — mit Recht wirtschaftspolitisch für bedenklich.

[15]) Vgl. insbesondere auch § 10 Abs. 1 UStG.

[16]) So sind z. B. städtische Fernheizwerke nicht umsatzsteuerfrei; vgl. Erl. d. RMdF. v. 24. 1. 28 — III u 921/III e 6109.

[17]) Ueber den Begriff der gemeinnützigen Unternehmen vgl. §§ 29, 30 UStDB., der wohltätigen Unternehmen § 31 UStDB. und der Ausschließlichkeit § 32 UStDB. Der Begriff „wohltätig" ist enger als der Begriff „milde" oder „mildtätig". Vgl. Popitz, 1828, S. 612, VI, 1, d).

[18]) Vgl. RStBl. 1921 S. 106 unten.

die als Mittel zur Erreichung des Hauptzweckes dienen, die Gemeinnützigkeit nicht aus.

Der Reichsfinanzhof hat in einer Reihe von Fällen die Gemeinnützigkeit anerkannt, die nicht schon in § 30 UStDB. enthalten sind,[19]) in vielen anderen Fällen, bei denen der Gedanke der Gemeinnützigkeit nahe liegt, diese jedoch verneint.[20])

Objektive Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist bei gemeinnützigen Unternehmen, daß die Lieferungen und Leistungen unmittelbar den gemeinnützigen Zwecken dienen und das geringere Entgelt (§ 3 Nr. 3 UStG).

Leistungen, welche diesen Beschränkungen nicht entsprechen — für welche also z. B. der Marktpreis verlangt wird — bleiben auch bei sonst gemeinnützigen Unternehmen steuerpflichtig.[21])

d) Besondere Bestimmungen enthält der § 33 UStDB. hinsichtlich der Unternehmen zur Förderung des Kleinwohnungsbaues. Eine Unterscheidung zwischen öffentlich-rechtlichen Unternehmen und anderen mit gleicher Zweckbestimmung ist auch hier nicht getroffen. Es sind danach als gemeinnützig anzusehen öffentlich-rechtliche Betriebe und Verwaltungen, wenn sie darstellen:

> Siedlungsunternehmen i. S. des Reichssiedlungsgesetzes,[22]) Unternehmen i. S. des Reichsheimstättengesetzes[23]) oder Unternehmen i. S. der Beamtensiedlungsverordnung[24]), oder Körperschaften zur Förderung des Kleinwohnungsbaues unter den Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 a, d UStDB.

e) Die durch die Notverordnung des Reichspräsidenten vom 1. Dez. 1930 eingefügte Nr. 7 des § 3 UStG.[25]) findet auch auf öffentliche Betriebe und Verwaltungen Anwendung.

---

[19]) Vgl. die Entscheidungen des RFH. in RStBl. 1921 S. 330; 1921 S. 394; 1921 S. 309; 1921 S. 203; 1921 S. 85; 1921 S. 223; 1921 S. 369; 1921 S. 287 (mensa academica); 1925 S. 50 u. Bd. 15 S. 148; 1921 S. 370.

[20]) Vgl. die Entscheidungen des RFH. in RStBl. 1921 S. 10 und Bd. IV S. 2; 1928 S. 115; 1920 S. 328 (Baugenossenschaften); 1921 S. 267; 1921 S. 175 und S. 286 (Beamteneinkaufszentralen); 1921 S. 202; 1921 S. 298; 1921 S. 176 (Kantinen); 1921 S. 58 und S. 204; 1921 S. 371; 1921 S. 240; 1921 S. 108 (Konsumvereine); 1921 S. 359; 1921 S. 406 und 1924 S. 187 (Pfandleihanstalten); 1921 S. 223; 1928 S. 206; 1926 S. 185; Bd. 14 S. 139 (Soldatenheime). Vgl. auch die Zusammenstellung des Bayer. Bäckerinnungsverbandes in München, 1927 (eigener Verlag): Bäckereien in Klöstern und anderen kirchlichen Anstalten in Bayern".

[21]) Vgl. die Entscheidungen des RFH. in RStBl. 1928 S. 105 Nr. 185; 1928 S. 283 Nr. 500; 1921 S. 367; 1926 S. 150.

[22]) § 29 RSiedlG. v. 11. 8. 1919 in der Fassung des Ges. v. 7. 6. 1923, RGBl. I S. 364.

[23] § 36 RHeimstG. v. 10. 5. 1920, RGBl. I S. 962.

[24]) § 11 Beamtensiedlungsverordnung v. 11. 2. 1924, RGBl. I S. 53.

[25]) RGBl. 1930 I S. 581.

B) Objektive Steuerpflicht.

I. Den sachlichen Gegenstand der Steuerpflicht bilden gemäß § 1 Nr. 1 UStG.

1. Lieferungen
2. Sonstige Leistungen.

Zu 1: Nach § 5 UStG. ist eine Lieferung vollzogen mit der Verschaffung der Verfügung über eine Sache. Hauptfall ist die Eigentumsübertragung. Uebertragung des unmittelbaren Besitzes ist dazu nicht erforderlich. Die Verfügung über eine Sache kann z. B. auch durch Besitzkonstitut oder Abtretung eines Herausgabeanspruches erfolgen. Entscheidend für die Frage, ob die Verfügung verschafft ist, ist jedoch nicht die bürgerlich-rechtliche Rechtsform, sondern die wirtschaftliche Beurteilung des Sachverhalts und insbesondere die Auffassung des Verkehrs. So ist z. B .eine Sicherungsübereignung dann keine Lieferung i. S. des Umsatzsteuergesetzes, wenn sie den Gläubiger nur zum Verkauf der übereigneten Sachen für Rechnung des Schuldners ermächtigt.[26])

Von großer Wichtigkeit ist für das Umsatzsteuerrecht die Unterscheidung zwischen Werklieferungs-[27]) und Werkvertrag.[28]) Im einen Falle ist der Unternehmer mit dem Wert des gelieferten Gegenstandes — Material und Arbeitsleistung — steuerpflichtig, im anderen dagegen nur mit dem Wert der Arbeitsleistung.[29])

Ob der eine oder andere Fall vorliegt, ist vom wirtschaftlichen Standpunkte aus zu beurteilen und oft schwer zu entscheiden, insbesondere bei Tauschgeschäften.[30])

Zu 2: Der Begriff der „Leistung" umfaßt alles, was nach § 241 BGB. Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann, insbesondere also auch den Begriff der „Lieferung". Eine Unterscheidung beider Begriffe im Gesetz war jedoch notwendig, da das Umsatzsteuergesetz gerade hinsichtlich der Lieferungen wichtige Besonderheiten enthält, namentlich in seinen sachlichen Befreiungs- bzw. Vergütungsvorschriften für Ein- und Ausfuhr[31]) und in der Begünstigung des reinen Handels gemäß § 7 UStG.

Ein näheres Eingehen auf diese wirtschaftlich so bedeutungsvollen und zudem viel umstrittenen Fragen ist hier nicht möglich.

---

[26]) RStBl. 1925 S. 211; 1926 S. 236.

[27]) S. § 651 BGB.

[28]) §§ 631 ff. BGB.

[29]) Werden Zutaten verwendet, so ist deren Wert wohl mit zu versteuern; der Werkvertrag wird aber dadurch noch nicht zum Werklieferungsvertrag.
Vgl. die Ausdrucksweise in § 651 BGB.: „. . . . das Werk aus einem von ihm zu beschaffenden Stoffe herzustellen . . . . .".

[30]) § 8 Abs. 7 UStG. Vgl. die Entscheidungen des RFH. in RStBl. 1925 S. 59 und Bd. 15 S. 282; 1925 S. 180 und Bd. 17 S. 70; 1926 S. 14 und Bd. 17 S. 228; 1926 S. 236 Nr. 342.

[31]) § 2 Nr. 1, § 4 UStG. und vereinfachtes Verfahren gem. § 12 UStDB. im Falle der Steuerfreiheit nach § 2 Nr. 1 a, b.

Begriffsnotwendig müssen Leistungen, die der Steuerpflicht unterliegen sollen, gegen E n t g e l t erfolgen.[32]) Dagegen ist es für die Steuerpflicht ohne Bedeutung, ob es sich um freiwillige oder auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung um Zwangsleistungen handelt.[33])

II. Die sachlichen Befreiungen des § 2 UStG. werden gewährt ohne Rücksicht auf die Person des Unternehmers.[34]) Treffen daher die Voraussetzungen für die Anwendung einer Befreiungsbestimmung des § 2 UStG. bei den Geschäften eines öffentlich-rechtlichen Betriebes oder einer Verwaltung zu, so tritt die Befreiung ein.

Besonders häufig wird bei öffentlich-rechtlichen Betrieben oder Verwaltungen anzuwenden sein:

a) Die Vorschrift des § 2 Nr. 2 UStG. mit § 56 UStDB. über die Befreiung der Kreditgeschäfte und Kapitalumsätze. Zweck dieser Vorschrift ist in der Hauptsache die Vermeidung einer Doppelbesteuerung solcher Umsätze, die bereits nach dem Kapitalverkehrssteuergesetz[35]) steuerpflichtig sind. Soweit allerdings öffentlich-rechtliche Kreditanstalten Bank- und Börsengeschäfte betreiben, die über den in § 2 UStG., § 56 UStDB. gesteckten Rahmen hinausgehen,[36]) sind sie ebenso wie andere Banken und Kreditanstalten mit den Einnahmen aus diesen Geschäften umsatzsteuerpflichtig.[37])

b) Die Vorschrift des § 21 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStDB. Diese Bestimmungen füllen eine Lücke in der Vorschrift des § 2 Nr. 9 UStG. aus: hier ist nur die Rede von ärztlichen und ähnlichen Leistungen, soweit sie zu Gunsten von Trägern der Reichsversicherung und der durch diese Bestimmung außerdem noch begünstigten Krankenkassen bewirkt werden, nicht aber von den Leistungen, welche die Versicherungsträger selbst bewirken. Durch § 21 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStDB. werden diese Leistungen aber nur insoweit befreit, als es sich um sogenannte R e g e l-leistungen handelt, d. h. um solche, auf die die Versicherten nach der Reichsversicherungsordnung oder nach der Satzung einen Rechts a n s p r u c h haben. Alle weiteren Leistungen, die durch diese Normen nicht gedeckt sind, unterliegen als vertragsmäßige der Umsatzsteuerpflicht.

c) Die Vorschrift des § 2 Nr. 4 UStG. über Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf Nutzungen von Grund und

[32]) Unkostenerstattung beim Auftrag oder bei Geschäftsführung ohne Auftrag kein Entgelt: RFH. Bd. 11 S. 295; Versicherungssummen, reine Abstandsgelder bei Vertragsaufhebung, Schadensersatzleistungen sind nicht Entgelte für Leistungen. RStBl. 1921 S. 104, 1927 S. 115 Nr. 175.

[33]) Dagegen sind Leistungen infolge gesetzlich nicht gestatteten Zwanges (z. B. bei Aufruhr) steuerfrei; RFH. Bd. 7 S. 280, RStBl. 1921 S. 414.

[34]) Vgl. dagegen die subjektiven Befreiungen unter A II.

[35]) Vom 8. April 1922 (RGBl. S. 354).

[36]) Z. B. Depotgeschäfte, Auslosungskontrollen, Vermögensverwaltungen, Auskünfte, Beratungen, Vermittlungen bei Emissionen usw.

[37]) Ueber das vereinfachte Verfahren zur Ermittlung der steuerpflichtigen Beträge bei B a n k geschäften vgl. § 56 UStDB.

Boden beziehen. Soweit allerdings „eingerichtete Räume" vermietet oder verpachtet werden, sind die Entgelte dafür steuerpflichtig. Der Reichsfinanzhof faßt den Begriff „eingerichtet" allerdings ziemlich weit.[38]) Im Falle der Vermietung oder Verpachtung teils eingerichteter, teils nicht eingerichteter Räume ist das Entgelt in einen steuerplichtigen und einen steuerfreien Teil zu scheiden.

d) Die Vorschrift des § 2 Nr. 5 UStG. über die Befreiung der Beförderungen im Sinne des Beförderungssteuergesetzes.[39]) Beförderungen durch feste Kraftwagenlinien sind seit Aufhebung der Beförderungssteuerpflicht für diese[40]) steuerpflichtig. Befreit sind gemäß § 25 Abs. 1 letzter Satz UStDB. die Kraftwagenlinien der Reichspost.

III. Der Steuersatz bestimmt sich auch für öffentlich-rechtliche Betriebe und Verwaltungen nach § 12 UStG. Insbesondere finden auch auf sie die Bestimmungen des § 12 Abs. 2 UStG. und der Verordnung über Aenderungen der Durchführungsbestimmungen zum UStG. (erhöhte Umsatzsteuer) vom 27. Juni 1930[41]) Anwendung. Diese erhöhte Umsatzsteuerpflicht kommt erstmalig für die nach dem 31. März 1930 getätigten Umsätze in Frage.[42])

§ 8.

Grunderwerbsteuergesetz.[43])

Die Steuerpflicht ist geknüpft an den Uebergang des Eigentums an inländischen Grundstücken (§ 1) oder grundstücksgleichen Rechten (§ 2). Aber auch das bloße obligatorische Veräußerungsgeschäft begründet die Steuerpflicht, wenn nicht nach Ablauf eines Jahres nach seinem Abschlusse der Uebergang des Eigentums erfolgt ist (§ 5).

Es handelt sich bei der Grunderwerbsteuer also um eine reine Objektsteuer. Eine Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen als solcher kann daher nicht in Frage kommen, aber auch nicht eine subjektive Befreiung. Grundsätzlich sind auch bei ihnen alle Eigentumsübergänge an Grundstücken der Steuerpflicht unterworfen.

[38]) Vgl. die Entscheidungen des RFH. in RStBl. 1923 S. 132; 1926 S. 150 (Verkaufsstände in städtischen Markthallen; 1927 S. 194; 1929 S. 69 Nr. 116 und Bd. 21 S. 289 (Kraftwagenboxen); 1920 S. 358 und 1929 S. 150 Nr. 234 (Kühlräume z. B. in städtischen Schlachthöfen); 1930 S. 98 (Ausstellungshallen).

[39]) Vom 8. 4. 1917, RGBl. S. 329.

[40]) Vgl. Erl. d. RMdF. v. 6. 6. 1922 — III v 4161 — RStBl. 1922 S. 205 und 1925 S. 218 Nr. 470.

[41]) RGBl. I Nr. 22; Reichsanzeiger 1930 Nr. 147.

[42]) Vgl. Erlaß des RMdF. v .27. 6. 1930 — S. 4030 — 8300 III und v. 27. 6. 1930 — S. 4030 — 8310 III.

[43]) Vom 12. September 1919, RGBl. S. 1617, in der Fassung des Gesetzes vom 11. 3. 1927, RGBl. I S. 72, unter Berücksichtigung der durch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 (RGBl. I S. 585) getroffenen Aenderungen.

Soweit die öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen selbst Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind, gelten auch für sie die wenigen Sonderbestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes.

Für den Eintritt der Steuerpflicht ist es gleichgültig, ob die öffentlichen Körperschaften an der Eigentumsübertragung als Veräußerer oder Erwerber beteiligt sind und ob das erworbene Grundstück zum öffentlichen Gebrauch oder Dienst unmittelbar bestimmt ist, oder ob es wirtschaftlichen Zwecken dient.[44])

Ebenso steht die Beschränkung in § 6 Abs. 1 S. 1 Best.Ges.[45]), wonach das Reich die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) insoweit nicht zu Verkehrssteuern heranziehen kann, als die Behörden mit den Handlungen, die den Anlaß der Besteuerung bilden, eine ihnen anvertraute öffentliche Gewalt ausüben, der Besteuerung nicht entgegen. Die Beschränkung bezieht sich nur auf unmittelbare reine Hoheitshandlungen, nicht aber auf Tätigkeiten, die nur mittelbar den Zwecken der öffentlichen Gewalt dienen, wie z. B. der Erwerb eines Dienstgebäudes.[46])

Aus § 6 Best.Ges. kann schon deshalb nicht die Steuerfreiheit der Länder und Gemeinden hergeleitet werden, weil das Reich selbst unbeschränkt der Steuer unterliegt.[47])

Unter den sachlichen Befreiungen des § 8 GrStG. können die Nr. 9 und 10 unter den dort bezeichneten Voraussetzungen auch für öffentlich-rechtliche Betriebe und Verwaltungen in Frage kommen.[48])

Eine weitere sachliche Befreiungsvorschrift, die für öffentliche Betriebe und Verwaltungen von Bedeutung sein kann, enthält § 21 Abs. 2 GrStG. Danach wird die Steuer nicht erhoben beim Eigentumsübergang durch die Gebietsverschiebungen unter Körperschaften des öffentlichen Rechts, also insbesondere bei Uebernahme einer Körperschaft des öffentlichen Rechts durch eine andere.[49])

Eine Besonderheit des Grunderwerbsteuergesetzes ist die Besitzabgabe des § 10 für gebundene Grundstücke (Die Besteuerung der toten Hand).

Für öffentliche Betriebe und Verwaltungen wird dagegen in vielen Fällen eine Befreiung von der periodischen Abgabe nach § 10 GrStG. Platz greifen können, da es sich bei ihnen vielfach um Veranstaltungen

---

44) Vgl. Ott, Komm. 1927 Anm. 195 zu § 8 GrStG.

45) Vom 10. 8. 1925, RGBl. I S. 253.

46) Vgl. Begründung S. 7 z. Entw. d. Best.Ges., RT.-Drucks. Nr. 794/802 III. Wahlper. 1924/25.

47) RFH. Bd. 4 S. 331; Bd. III S. 311; Bd. 4 S. 92 und Becker, Komm. z. RAG. Anm. 7 zu § 79.

48) Die Nr. 9 des § 8 befreit Grundstücksübertragungen, die der Besiedlung des platten Landes oder der Schaffung gesunder Kleinwohnungen für Minderbemittelte dienen sollen. Die Nr. 10 befreit den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung oder Erweiterung öffentlicher Erholungs-, Wald- und sonstigen Grünanlagen, sowie für Zwecke öffentlicher Straßen und Plätze.

49) Vgl. auch Begr. S. 24.

handelt, welche die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift des § 21 Abs. 3 Nr. 2 GrStG. erfüllen.[50])

§ 9.

Kapitalverkehrssteuergesetz.[51])

I.

1. Der Gesellschaftssteuer unterliegen gemäß §§ 2, 3 die Kapitalgesellschaften. Darunter können auch Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts fallen, insbesondere solche mit eigener bürgerlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit. Soweit allerdings die Erträge solcher Unternehmen ausschließlich dem Reiche usw. zufließen, sind diese Unternehmen von der Steuer befreit.[52]) Ausdrücklich von der Befreiung ausgenommen sind die Kreditanstalten der Gemeinden (Gemeindeverbände).

Befreit sind aber von der Gesellschaftssteuer auch gemischtwirtschaftliche Betriebe[53]) mit dem Charakter von Versorgungsbetrieben und ähnlichen Zwecken, die in § 4 Abs. 1 zu b) erschöpfend aufgezählt sind. Voraussetzung für die Befreiung ist allerdings, daß die Beteiligung der begünstigten öffentlichen Körperschaften sich als unentgeltliche Zuwendungen in Höhe von mindestens einem Zehntel des Aktien- oder Stammkapitals darstellt oder in der Uebernahme von mindestens einem Viertel des Kapitals oder einer Garantie besteht, die einer solchen Beteiligung gleichwertig ist.

Die Befreiung ausschließlich gemeinnütziger Gesellschaften hat zur Voraussetzung, daß in der Hauptsache minderbemittelte Volkskreise gefördert werden, nicht aber, daß es sich um Unternehmen der öffentlichen Hand oder um deren Beteiligung handeln muß.

Die Verfolgung kirchlicher oder mildtätiger Zwecke bildet nur dann einen Befreiungsgrund, wenn diese Zwecke gleichzeitig gemeinnützigen Charakter haben.

Unter der Voraussetzung der Gemeinnützigkeit sind auch gemeindliche Kreditanstalten von der Steuer befreit, während öffentliche oder dem öffentlichen Verkehr dienende Sparkassen[54]) schon dann befreit sind, wenn sie sich auf den „eigentlichen" Sparkassenverkehr[55]) beschränken.

[50]) Z. B. Verfolgung kirchlicher, kultureller, gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke; Träger der Reichsversicherung.

[51]) Vom 8. 4. 1922, RGBl. S. 354 in der Fassung der amtlichen Handausgabe vom Oktober 1926 unter Berücksichtigung der durch die Notverordnung vom 1. Dez. 1930 (RGBl. I S. 517) getroffenen Aenderungen. Vorläufer: Reichsstempelgesetz vom 3. 7. 1913 in der Fassung des Gesetzes v. 26. 7. 1918, RGBl. S. 799.

[52]) § 4 Abs. 1 a KVStG.

[53]) Im Gegensatz zur Körperschaftssteuer.

[54]) Ueber diese Begriffe vgl. oben unter § 4 (Körperschaftssteuergesetz).

[55]) Im Sinne der Sparkassenverordnung vom 22. März 1928.

Die Befreiung von der Gesellschaftssteuer tritt nicht von selbst ein, sondern nur auf Grund behördlicher Entscheidung. Zuständig für diese Entscheidung ist das Landesfinanzamt. Handelt es sich um Gesellschaften mit öffentlichen Zwecken, so ist vor der Entscheidung die zuständige Landesbehörde zu hören.[56])

2. Steuerpflichtig sind ferner gemäß § 3 g „andere" juristische Personen auch des öffentlichen Rechts, soweit sie nicht schon zu den Kapitolgesellschaften i. S. des § 3 a bis f zählen und schließlich nach § 3 h

3. Personenvereinigungen, die Erwerbszwecke verfolgen, wenn die Anteile am Vermögen von den Mitgliedern an Dritte übertragen werden können.

4. Gegenstand der Besteuerung sind die in § 6 KVStG. aufgeführten Rechtsvorgänge; verlassen ist im Kapitalverkehrssteuergesetz insbesondere das sogenannte „Urkundenprinzip", dem das Reichsstempelgesetz gefolgt ist.[57]) Merkmal der steuerpflichtigen Kapitalumsätze ist die Gewährung von Gesellschaftsrechten an den Leistenden. Was als „Gesellschaftsrechte" in diesem Sinne anzusehen ist, bestimmt sich nach § 5 KVStG.

Zweck der Gesellschaftssteuer ist die steuerliche Erfassung der Kapitalanhäufungen durch Gesellschaftsbildungen.

II.

Soweit Rechtsvorgänge nach den angeführten Bestimmungen bereits der Gesellschaftssteuer unterliegen, finden die Vorschriften über die Wertpapiersteuer[58]) keine Anwendung.

Formell betrachtet ist die Wertpapiersteuer eine reine Urkundensteuer,[59]) sachlich dagegen eine Steuer auf die Kapitalumsätze, die mit der Begebung der Wertpapiere getätigt werden. Die steuerpflichtigen Papiere sind in § 25 KVStG. erschöpfend aufgeführt.

Eine subjektive Steuerpflicht oder -freiheit kommt wegen des reinen Verkehrssteuercharakters nicht in Betracht, die Steuerbefreiungen des § 26 KVStG. sind rein sachliche. Durch diese Bestimmung sind befreit die Schuld- und Rentenverschreibungen des Reichs, der Länder, der inländischen Gemeinden und Gemeindeverbände[60]) und ihrer Kreditanstalten, sowie von Anstalten und Gesellschaften, deren Erträge den genannten öffentlichen Körperschaften ausschließlich zufließen. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 27 KVStG. mit der Begebung der Wertpapiere bzw. dann, wenn sie erstmals zum Gegenstand eines Geschäftes gemacht werden.

[56]) Vgl. Veiel, Komm. Anm. 10 zu § 4 KVStG.
[57]) RStempG. Tarif Nr. 1 A.
[58]) §§ 25 ff. KVStG.; vgl. RStempG. Tar. Nr. 2.
[59]) RGStrff. Bd. 8 S. 34; RGZ. Bd. 42 S. 40.
[60]) Dazu gehören auch öffentlich-rechtliche Kirchengemeinden; vgl. RFH. II A 43/22, Urt. v. 8. 4. 1922, Bd. 9 S. 58.

III.

Der **Börsenumsatzsteuer** unterliegen Anschaffungsgeschäfte über die in § 35 a—d aufgeführten Wertpapiere und sonstigen vermögenswerten Rechte. Die Steuer will insbesondere den im börsenmäßigen Verkehr betätigten Kapitalumsatz treffen.

Durch die Erhebung der Wertpapiersteuer wird die Börsenumsatzsteuer für den Umsatz der Wertpapiere nicht grundsätzlich ausgeschlossen, wenn auch die sogenannte „erste Ausreichung" gemäß § 36 KVStG. von der Börsenumsatzsteuer ausgenommen ist, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Eine besondere Behandlung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen war wie bei den übrigen Verkehrssteuern unzweckmäßig.

IV. Abschnitt.

Anhang.

§ 10.

Das Bayerische Gewerbsteuergesetz.[1]*)

I.

„Der Steuer unterliegen die in Bayern betriebenen Gewerbe" (Art. 1). Unter Gewerbe ist wie für das Reichssteuerrecht eine jede selbständige Berufs- oder Erwerbsart zu verstehen, die sich als Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr darstellt.[2] Die Steuerpflicht wird jedoch erst begründet mit dem Vorhandensein eines **Gewerbebetriebes**, wobei dieser Begriff steuerrechtlich ein weiterer als der nach der Gewerbeordnung[3] und nach dem Handelsgesetzbuch[4], durch eine Reihe von Ausnahmen jedoch auch wieder enger gefaßt ist.

Ein Hauptzweck der gewerblichen Tätigkeit muß die Gewinnerzielung sein, wobei die Art der Verwendung des Gewinnes außer Betracht bleibt. Wird dagegen nicht ein Gewinn angestrebt und läßt sich aus der Art des Betriebes ersehen, daß ein Gewerbebetrieb nicht beabsichtigt

---

[1]) Vom 27. 7. 1921; GVBl. 1921 S. 413.
2. Fassung v. 18. 7. 23, GVBl. 1923 S. 238.
3. Fassung v. 10. 8. 26, GVBl. 1926 S. 420.

*) Vgl. dazu die Vorschriften der VO. des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dez. 1930 unter dritter Teil: Steuervereinfachung und Steuervereinheitlichung Kapitel III, Gewerbesteuer (RGBl. 1930 S. 537 ff.).

[2]) Erlaubtheit ist nicht erforderlich; RFH. Bd. 15 S. 347; Bd. 3 S. 173; Bd. 5 S. 228; Bd. 8 S. 140.

[3]) Vgl. § 6 GewO.

[4]) Vgl. §§ 1—3 HGB. (Handelsgewerbe).

ist, so ist seine Eigenschaft als Gewerbebetrieb zu verneinen. Dies trifft namentlich zu bei Unternehmen, die überwiegend öffentlichen, gemeinnützigen, kirchlichen oder mildtätigen Zwecken dienen.

Bei der Prüfung der Steuerpflicht insbesondere der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen darf nicht einfach darauf abgestellt werden, ob Körperschaftssteuerpflicht besteht oder nicht. In erster Linie ist der Betrieb als solcher auf seine Eigenschaft als Gewerbebetrieb hin zu prüfen. Subjektive Merkmale in der Person des Unternehmers sind nur nach Maßgabe des Art. 3 GewStG. zu berücksichtigen.

Die Begriffsbestimmungen für öffentliche, gemeinnützige mildtätige und kirchliche Zwecke sind für das Bayer. Gewerbsteuerrecht der Durchführungsverordnung zum Körperschaftssteuergesetz[5]) (§§ 1—13) zu entnehmen.

Ein wesentliches Erfordernis für die Steuerpflicht ist, daß der Gewerbebetrieb in Bayern liegt; es muß gemäß § 11 Fin.Ausgl.Ges. eine Betriebsstätte in Bayern vorhanden sein.

II.

Steuerpflichtig für das Gewerbe ist der Unternehmer (Art. 2 Abs. 1), d. i. derjenige, auf dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird.[6]) Inwieweit das Gewerbsteuerrecht die öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen gleich dem Körperschaftssteuerrecht als selbständige Unternehmer und als Steuerrechtssubjekte behandelt und wann es die unternehmende öffentliche Körperschaft selbst wegen des Betriebes oder wegen der Verwaltung zur Steuer heranzieht oder von ihr befreit, drückt Art. 3 GewStG. nicht mit der wünschenswerten Klarheit aus:

Art. 3 Abs. 1 Ziff. 1 befreit von der Steuer das Reich bezüglich der nicht körperschaftssteuerpflichtigen Betriebe.[7]) Nicht körperschaftssteuerpflichtig aber sind sowohl Betriebe und Verwaltungen, die infolge einer begrifflichen Einschränkung der Steuerpflicht gemäß § 2 Ziff. 3 KStG. überhaupt nicht als Rechtssubjekte des Körperschaftssteuerrechtes anerkannt sind, als auch solche, denen diese Eigenschaft zwar zukommt, die aber irgend welchen subjektiven Befreiungsbestimmungen unterfallen oder bei denen wegen bloßer objektiver Befreiungsvorschriften keine Körperschaftssteuer anfällt. Namentlich bei den letzteren Fällen, bei denen grundsätzlich die Körperschaftssteuerpflicht besteht, ist es fraglich, ob man sie nicht als „nicht körperschaftssteuerpflichtig" i. S. des Art. 3 Ziff. 1 bezeichnen kann. Es handelt sich in jedem Falle dann

[5]) Vom 17. 5. 1926, RGBl. I S. 244.

[6]) Vgl. Ringelmann-Mühlfeld, Komm. z. bayer. Gewerbsteuergesetz, Anm. 2 zu Art. 2.

[7]) In Teil III, Kapitel III § 6 der VO. v. 1. 12. 1930 (RGBl. I S. 538) sind diejenigen Betriebe und Verwaltungen aufgezählt, die künftig in den Gewerbsteuergesetzen aller deutschen Länder von der Steuer freizustellen sind.

um körperschaftssteuerrechtlich „verselbständigte" Betriebe, die als solche subjektiv steuerpflichtig, aber objektiv befreit sind. Wenn nun in Art. 3 Ziff. 1 GewStG. nicht diese Betriebe und Verwaltungen selbst von der Gewerbsteuer befreit sind, sondern das Reich für sie, so kann man sie nicht als Rechtssubjekte auch des Gewerbsteuerrechtes ansehen.

Dem gegenüber befreit[8]) Art. 3 Ziff. 3 „Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts usw." und die Ziffer 4 „Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechtes zufließen usw.", nicht aber analog der Ziff. 1, diese öffentlichen Körperschaften selbst. Man müßte also bei den Betrieben und Unternehmungen i. S. der Ziff. 3 und 4 annehmen, daß sie als Rechtssubjekte des Gewerbsteuerrechts anzusehen seien. In Ziffer 3 sind jedoch ausschließlich befreit die Versorgungsbetriebe i. S. des § 7 KStG. Diese fallen aber nach den Ausführungen unter § 4 (Körperschaftssteuergesetz) unter die begrifflichen Einschränkungen der Körperschaftssteuerpflicht und sind daher nicht Rechtssubjekte des Körperschaftssteuerrechts. Die dort verfolgten Gedankengänge werden auch auf das Gewerbsteuerrecht anwendbar sein.

Soweit Betriebe des bayerischen Staates in Betracht kommen, sind sie gemäß Art. 3 Abs. 1 Ziff. 2 GewStG. vorbehaltlos steuerfrei. Bei Reichsbetrieben jedoch ist die Frage, ob ein Versorgungsbetrieb vorliegt, zu prüfen. Ist diese Frage bereits im Veranlagungsverfahren zur Körperschaftssteuer im positiven Sinne entschieden, so gilt diese Entscheidung auch für das bayer. Gewerbsteuerrecht, da gemäß § 5 Best. Ges. nur die Betriebe und Verwaltungen des Reichs zur Gewerbsteuer herangezogen werden können, die körperschaftssteuerpflichtig sind. Die für das Körperschaftssteuerrecht vorzunehmende Scheidung eines Betriebes in einen steuerfreien Versorgungsbetrieb und die steuerpflichtigen Einkünfte aus anderen Geschäften findet auch für die Gewerbsteuer Anwendung. Eine grundsätzliche Steuerbefreiung für gemeindliche Betriebe erkennt das Gewerbsteuergesetz nicht an; lediglich gemeindliche Versorgungsbetriebe sind nach Art. 3 Ziff. 3 befreit. Im übrigen ist bei Gemeindebetrieben, wie unter I. ausgeführt, auf ihre Zwecke, insbesondere auf die — vorhandene oder fehlende — Gewinnabsicht abzustellen

Die Unternehmungen i. S. des Art. 3 Abs. 1 Ziff. 4 aber wird man als selbständige Gewerbsteuerrechtssubjekte betrachten müssen, im Hinblick auf § 2 Satz 2 KStG., dem die Ziff. 4 nachgebildet ist, allerdings nur insoweit, als nicht auch sie einer der begrifflichen Einschränkungen der Steuerpflicht gemäß § 2 zu a—d KStG. unterfallen. Im Grunde aber ist diese Frage ohne jede praktische Bedeutung für das Gewerbsteuerrecht.

[8]) Die Einführung einer entsprechenden Befreiungsvorschrift ist auch für die Zukunft der Landesgesetzgebung vorbehalten; vgl. § 7 in Kap. III, Teil III der VO. v. 1. 12. 1930 (RGBl. I S. 538).

Der Zweck der Vorschrift in Ziff. 4 ist derselbe wie der des § 2 Satz 2 KStG.: es soll vermieden werden, daß öffentliche Betriebe und Verwaltungen in der Form bürgerlich-rechtlicher Erwerbsgesellschaften anders behandelt werden, als in öffentlich-rechtlicher Gestalt. Es gilt aber auch dasselbe für die Gewerbsteuer, was bereits bei der Betrachtung der Körperschaftssteuer über die Hemmung der Entwicklung der gemischtwirtschaftlichen Betriebe infolge der restlosen Heranziehung zur Steuer auch bei nur geringfügiger privater Kapitalbeteiligung gesagt wurde.

III.

Die Gewerbsteuer knüpft an zwei selbständige Merkmale des Gewerbebetriebes an und zwar

1. an den Wert des Betriebskapitals[9])
2. an den gewerblichen Reinertrag.[10])

Sie setzt sich zusammen aus einem Tausendsatz des Betriebskapitals (Betriebskapitalsanlage) und einem Hundertsatz des Reinertrags (Ertragsanlage).[11])

Der Wert des Betriebskapitals bestimmt sich nach dem Einheitswerte des Betriebsvermögens unter Berücksichtigung der Abweichungen des Art. 9 GewStG. Der gewerbliche Reinertrag ist festzustellen nach den Vorschriften des Körperschaftssteuergesetzes unter Beachtung der besonderen Bestimmungen in Art. 4 und 10 GewStG.

Steuerabschnitt ist das Wirtschaftsjahr (Art. 13 GewStG. mit § 12 KStG.).

IV.

Bemerkenswert ist noch die Bestimmung in Art. 3 Abs. 2 GewStG. Vom bayer. Staate betriebene Gewerbe sind gemäß Art. 3 Abs. 1 Ziff. 2 GewStG. vorbehaltlos steuerfrei. Die Umlagenpflicht zu Gunsten der Gemeinden und Kreise[12]) besteht jedoch, soweit es sich nicht um Versorgungsbetriebe (Ziff. 3) handelt, auch für sie. Um für die Umlagenberechnung eine Grundlage zu schaffen, sind die Bayer. Staatsbank und

---

[9]) Ueber den Umfang des Betriebskapitals s. Art. 8.

[10]) Art. 6 Abs. 2 und 3. Der Entwurf eines Gewerbsteuerrahmengesetzes v. 3. 12. 28, RT. IV/28 Drucks. Nr. 568 sieht als weitere Besteuerungsgrundlage in §§ 9 und 14 die Lohnsumme vor. Der § 16 d. Entw. überläßt die Wahl zwischen Gewerbekapital- und Lohnsummensteuer oder einer Verbindung von beiden der Landesgesetzgebung. In einer ähnlichen Form ist dieser Entwurf durch die Notverordnung v. 1. 12. 1930 (RGBl. 517 ff.) auch in Kraft getreten. Vgl. insbes. Teil III, Kap. III, §§ 9 S. 3, 15, 19, 20, 21 dieser Verordnung. Eine Beschränkung der Lohnsummensteuer auf besondere Betriebsarten läßt der angeführte § 19 jedoch nicht zu. Eine Lohnsummensteuer muß sich nach den bereits gemachten Erfahrungen in vielen Fällen als sehr ungerecht erweisen. Ihre Einführung empfiehlt sich daher nicht. In Preußen wurde sie vorübergehend erhoben gemäß § 4 Abs. 2 pr. NotVO. v. 23. 11. 23, Ges. Slg. S. 519.

[11]) Den Steuertarif enthält Art. 7 GewStG.

[12]) Art. 7, 8 Abs. 1 und 2 mit Art. 30 Abs. 2 des Ges. zum Vollzuge des Fin.Ausgl.Ges. v. 28. 4. 1924, GVBl. S. 157.

die übrigen gewerblichen Staatsbetriebe vormerkungsweise zur Gewerbsteuer zu veranlagen.[13]) Dabei ist diese vormerkungsweise Veranlagung in Abweichung von der Regel des Art. 4 Abs. 2 GewStG. gemäß Art. 3 Abs. 2 Satz 2 getrennt nach Betriebsleitungen vorzunehmen.

V.

Die Gewerbsteuer bildet neben der Grund- und Haussteuer den wesentlichen Teil des bayerischen „Rumpfsteuerrechts"[14]) und den einzigen, der in seiner heutigen Gestalt hinsichtlich der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen von Interesse ist.

§ 11.

Schlußwort.

Die Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen ist noch weit von einer folgerichtigen, durch alle Steuergesetze gehenden Regelung entfernt. Der Reichstag hat denn auch mit dem Haushalt des Reichsfinanzministeriums am 20. Juni 1929 eine Entschließung[15]) angenommen, in der die Regierung ersucht wird, die Frage der Besteuerung der Betriebe der öffentlichen Hand und ihrer sonstigen Belastung mit Abgaben für öffentliche Zwecke einer eingehenden Prüfung zu unterziehen und die volkswirtschaftliche und die finanzpolitische Bedeutung dieser Frage darzustellen. Ferner sollte die Regierung einen Gesetzentwurf vorlegen, durch den die Betriebe der öffentlichen Hand zur Bereitstellung der erforderlichen Unterlagen verpflichtet werden.

Dieser Entwurf ist im Rahmen der Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dezember 1930 unter Teil III — Steuervereinfachung und Steuervereinheitlichung — Kapitel VI[16]) Gesetz geworden. Dagegen ist die angeforderte Denkschrift bis jetzt noch nicht herausgebracht worden.

Die vom Reichsminister der Finanzen unterm 28. November 1928 dem Reichstag vorgelegten Entwürfe

eines Gesetzes über die Vereinheitlichung des Steuerrechts (Steuervereinheitlichungsgesetz)

und

eines Gesetzes über die Vereinheitlichung des Verfahrens in Steuersachen und über die Anpassung der Reichssteuergesetze (Steueranpassungsgesetz)[17])

---

[13]) Vgl. Ringelmann-Mühlfeld, Komm. S. 385, Anhang § 5.
[14]) Diesen Ausdruck gebraucht Erdt in „Bayer. Steuerrecht" 1926.
[15]) Vgl. Mitteilungen in Steuerarchiv 1929 S. 210.
[16]) RGBl. 1930 I 581 (Nr. 47).
[17]) RT. IV. Wahlper. 1928, Drucks. Nr. 568.

bilden in veränderter Gestalt den dritten Teil der Notverordnung vom 1. Dezember 1930.[18]) Sie fördern jedoch die Frage der allgemeinen Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen als selbständige Steuerrechtssubjekte nicht wesentlich.

Bei der Bedeutung aber, die dieser Frage in finanzpolitischer Hinsicht zukommt und bei dem großen Interesse, das weite Kreise der freien Wirtschaft an einer befriedigenden Regelung der Besteuerung der öffentlichen Wirtschaftsunternehmungen haben, ist eine baldige Stellungnahme des Gesetzgebers im Sinne einer weitgehenden Heranziehung der öffentlich-rechtlichen Betriebe und Verwaltungen zu den allgemeinen Abgaben erforderlich.

---

[18]) RGBl. 1930 I S. 530 ff.

Inhalt